بسم ا الرحمن الرحيم

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين

اعداد

هاني محمد حسن شبيطة

اشراف

الدكتور نائل طه

قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2006م

حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين

اعداد

هاني محمد حسن شبيطة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2006/9/4م وأجيزت.

اعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
1. د. نائل طه	....
2. د. عطية مصلح	....
3. د. حسن فلاح	....

الاهداء

كتبت عهوداً من دمي ومدادي   لكل كريم يستحق ودادي

وما كان رسمي حاجباً لحقيقتي   وفي نظراتي من خفوق فؤادي

اهدي هذا البحث الى الذين عاشوا معي مراحل اعداده وساهموا في انجازه

الى زوجتي الفاضلة وابنائي الاعزاء

الى اخوتي واخواتي الكرام البررة

الى والدتي الحنونة بارك ا تعالى في عمرها واحسن خاتمتها بكل خير انه سميع مجيب

الى بلدتي الحبيبة   **عزون**

الى كل من التمس العلم درباً في الحياة للوصول الى الحقيقة والدفاع عن الحق

الباحث

الشكر والتقدير

يتقدم الباحث بوافر الشكر والتقدير وجزيل الاحترام والتوقير لاستاذه الدكتور(**نائل طه**) الذي قدم كل مساعدة ممكنة حتى انجز البحث بتوجيهاته القيمة وارشـاداته الـسديدة، ويتمنـى الباحث له دوام الصحة والعافية والتقدم.

كما يخص بالشكر كل الذين قدموا المساعدة لانجاز هذا البحث سائلا المولى عز وجـل ان يوفقنا جميعا لكل خير.

كما يتقدم الباحث بالشكر الجزيل لكل من الدكتور عطية مصلح والدكتور حـسن فـلاح لتفضلهما بمناقشة هذه الرسالة واغنائها بالملاحظات القيمة.

الباحث

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
الموضوع	**الصفحة**
صفحة الغلاف	أ
صفحة المناقشة	ب
الإهداء	ج
الشكر والتقدير	د
قائمة المحتويات	ه
قائمة الجداول	ز
الملخص	ح
المقدمة ومشكلة الدراسة (الفصل التمهيدي)	1
حدود الدراسة	3
أهمية الدراسة	3
فرضيات الدراسة	4
منهجية الدراسة (مصطلحات الدراسة)	4
الفصل الاول: خلفية الدراسة	5
اولا: المقدمة	7
ثانياً: القواعد الأساسية في فرض الضرائب	10
ثالثاً: الضريبة على الدخل	13
رابعاً: انواع الضريبة على الدخل / اهمية الضريبة على الدخل	15
خامسا: المكلف والإدارية الضريبية	16
الفصل الثاني: مفاهيم ضريبية	19
اولا: ذاتية القانون الضريبي	20
ثانيا: المكلف	33
ثالثا: الإدارة الضريبية	41
الفصل الثاث: أضواء على القانون الضريبي	46
أولاً: ركائز القانون الضريبي	47

الموضوع	الصفحة
ثانيا: ضرورة الإصلاح الضريبي في السلطة الفلسطينية	53
ثالثا: ضمانات الإدارة الضريبية	54
رابعا: ضمانات المكلفين	58
الخاتمة	68
النتائج	71
التوصيات	72
المراجع	73
Abstract	b

قائمة الجداول

الجدول	موضوع الجدول	الصفحة
جدول رقم (1)	ملخص لأهم أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة في فلسطين.	12

حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين

اعداد

هاني محمد حسن شبيطة

اشراف

الدكتور نائل طه

الملخص

لقد كان السعي دائما الى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة الممول او المكلف، فوضعت القوانين الضريبية القواعد التي تكفل حقوق الخزينة وتحقق اغراضها وتحفظ في الوقت نفسه حقوق المواطن وتخفف عبء الضريبة.

فالضريبة يجب ان تكون عادلة يشترك في تاديتها كل المواطنين بحسب قدرة كل منهم على الدفع أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به، وان تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض او تحكم فتحدد مقدارها ومواعيد دفعها وطرق جبايتها واجراءات تحققها وتنفيذها، ويدخل في هذا الاطار استقرار النظام الضريبي وثباته فلا تكون عرضه للتبديل والتغيير المستمر اذ يجب ان يتعود المكلف على دفعها ولا يشعر بازدياد عبئها عليه، بحيث لا يتعارض ذلك مع المرونة وان تجبى بالطرق والاوقات الاكثر ملائمة للمكلف والخزينة.

وقد رتب القانون الضريبي للادارة الضريبة الاساليب والحقوق للوصول الى المادة الخاضعة للضريبة ولتقرير مقدار دين الضريبة بطريقة دقيقة كما فرض التزامات تكفل للادارة الحفاظ على حقوقها واستيفائها لدينها منها: اعطاء حق الاطلاع عليه من دفاتر وسجلات ووثائق ومستندات تمكننا من تحديد وعاء الضريبة ومقدارها بطريقة دقيقة دون الاحتجاج بسريتها لان الادارة الضريبة امينة على ما تطلع عليه من اسرار، ولقد وضع القانون الجزاءات على كل من يعرقل استخدام الادارة لهذا الحق سواء بالامتناع عن ابراز المستندات او رفض اطلاع الموظفين المعنيين بهذا العمل على الاوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم، كما اعطى القانون للادارة الضريبية سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة سواء بطريقة جزافية او عن طريق المظاهر الخارجية، واعطاها حرية واسعة في جمع الادلة والمعلومات والبيانات ومناقشة



المكلف للكشف عن مقدار وعاء الضريبة، وللادارة الحق في اللجوء الى هذا الاسلوب كجـزاء لامتناع المكلف عن تقديم تصاريحه الضريبية عن عمد او اهمال، ولا تعني هذه الحرية الـتحكم في التقرير بل السعي للوصول الى حقيقة وعاء الضريبة بأكبر قدر ممكن من الواقعية المدعمـة بالادلة والبراهين.

كما ان القانون الضريبي فرض جزاءات متنوعة على كل من يخالف احكامـه وذلـك ضمانا لحقوق الخزينة ولصحة ودقة تقدير وعاء الضريبة وتحديد مقدارها وتحـصيله، فقـرر جزاءات في حال الامتناع عن تقديم السجلات او المستندات الثبوتية او تقديم بيانات واقـرارات غير صحيحة او في غير مواعيدها، وتراوحت العقوبات بين الحبس او الغرامة، على المكلف او على من اشترك معه بطريقة التحريض او المساعدة للتخلص من اداء الضريبة.

الا ان القانون وحفاظا على العدالة وحقوق المكلف نظم قواعد التحصيل وفي مقـدمتها عدم تحقق الضريبة وتحصيلها الا بتوافر الواقعة المنشئة لها مـع تحديـد اجـراءات ربطهـا وتحصيلها، فاعطى القانون الحق للمكلف في التظلم مـن قـرارات التقـدير مـن قبـل الادارة الضريبية، وابداء اعتراضه الى الجهة التي تولت ربط الضريبة لتراجع نفسها وتتثبت من صحة اعتراضه، كما اعطى الحق برفع ظلامته الى لجان ادارية قضائية(لجنة الاعتراضات)، وغلـى القضاء (مجلس شورى الدولة) للطعن في قرارات الادارة وذلك للتاكد مـن سـلامة تـصرف الادارة وحماية حقوق المكلف ومطابقتها للقانون.

فالسلطة الضريبية قد تسيء استعمال سلطاتها وامتيازاتها الـضريبية تجـاه المكلفـين ويفترض بالقضاء ان ينصف هؤلاء المكلفين عندما يتظلمون من خطا في الوقـائع او القـانون وقعت فيه الادارة الضريبية او عندما تتجاوز سلطاتها الـضريبية. ومـن هنـا تظهـر اهميـة الاعتراضات ودور القضاء الضريبي ورقابته على اعمال الادارة الـضريبية لـدى ممارسـتها سلطاتها في تطبيق القانون الضريبي، فالرقابة القضائية تجعل الادارة تمارس سلطاتها في خدمة القانون دون تجاوز على حقوق وضمانات المكلفين.

وترتدي الاعتراضات او المنازعات الضريبية اهميتها الكبرى كون السلطة الـضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة المكلف الذي يبقى الطرف الاضعف فـي العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة للدفاع التي هي المراجعة الاصلية الوحيدة بيده.

كما تكتسب المنازعات الضريبية اهميتها من كون المكلف يجهل عن قصد او عن غيره، حقوقه وواجباته الضريبية، الامر الذي يدفعه عن حق او بدون الى اثاره الخلافات الضريبية في وجه الادارة.

لذلك ستتطرق هذه الدراسة لمعالجة موضوع التوازنات بشمولية وتفصيل تمكـن الادارة والمكلف من الاحاطة بالموضوع من مختلف نواحيه، فيعزز المكلف مركزه في المحافظة علـى حقوقه والدفاع عن نفسه، وتتمكن الادارة من ممارسة سلطتها دون تعسف او ظلم، بشكل يخفف حالات الاعتراض من جهة ويمكنها من حسم امره بالسرعة المطلوبة في حال حدوثه من جهـة اخرى.

الفصل التمهيدي

المقدمة

تحتل الضرائب في الوقت الحالي مكان الصدارة بين مختلف الايرادات العامـة، حيـث تعتبر المصدر الرئيس من مصادرها[1].

وترجع اهمية الضرائب بالاضافة الى دورها التمويلي الى كونها اداة فعالة في التـاثير على النشاط الاقتصادي على خلاف مصادر التمويل الاخرى التي لا تتمتع بهذه الخاصية الهامة من المنظور الاقتصادي. ولا جدال في ان نجاح أي نظام ضريبي انما هو رهن بامكانية تطبيقه في المجتمع الذي شرع من اجله.

والامكانيات العملية المتاحة في المجتمع ما هي الا تقرير عن نوعية وكفاءة كـل مـن السلطة التشريعية والسلطة القضائية والممول والادارة الضريبية. فصياغة القـانون الـضريبي تلعب دور رئيساً في نجاح او فشل أي نوع من انواع الضرائب.

لذلك يجب ان يتوافر في صياغة القانون الضريبي الوضوح التام والبعـد عـن كافـة النصوص التي قد تثير اللبس او الغموض فتترك الباب مفتوحا لتفسيرات او اجتهادات عادة ما تؤدي الى كثرة الثغرات كما يجب ان يتوافر في صياغة القانون كافة ما يكفل للممـول حقوقـه وللادارة الضريبية كافة الضمانات اللازمة لربط وتحصيل دين الضريبة، وهـذه كلهـا امـور متصلة بوضوح النصوص التشريعية.

مشكلة الدراسة[2]

على القانون الضريبي ان ينص صراحة على اجراءات عملية وفعالة لمكافحـة الغـش والتهرب من جانب الممولين، وامتيازات قانونية تكفل حق الدولة في استيفاء دين الضريبة عـن طريق الحجز والاستيلاء والمصادرة. والى جانب هذه الضمانات القانونية لحق الدولة يجب على

---

(1) الحاج، طارق: المالية العامة، ط1، 1999م، دار صفاء للنشر والتوزيع – عمان.

(2) الحاج، طارق: النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، ط1، 1999م، دار صفاء للنشر والتوزيع.

التشريع الضريبي ان ينص صراحة على ضمانات مقابلة للممول تكفل له الحماية من خطـا او تعسف الادارة الضريبية.

وعلى السلطة التشريعية بجانب مراعاتها لكل هذه المتطلبـات فـي صـياغة القـانون الضريبي ألا تدخر جهدا في تحسين اوضاع العاملين بالادارة الضريبية حتى لا تـنعكس سـوء اوضاعهم المادية والمعنوية على معاملاتهم مع ممولي الضرائب وحتى يمكنهم مواجهة سلبيات جماهير المكلفين بالضريبة بثقة وموضوعية. وألا تبخل في اعتماد المخصصات الكافية للانفاق على التجهيزات واساليب رفع الكفاءة الانتاجية بالادارة الضريبية. وعلى السلطة التـشريعية ان تمارس واجباتها في المتابعة والرقابة بمنتهى الحزم والفاعلية.

والسلطة القضائية دعامة اساسية في انجاح النظام الـضريبي. فبالاحتكـام اليهـا فـي المنازعات الضريبية تبعث في الممول الثقة والاطمئنان في انصافه من أي خطأ او تعسف قـد يقع عليه في تحديد التزاماته الضريبية وبسرعة البت في المنازعات الضريبية واستقرار أحكامها تيسر مهام الإدارة الضريبية.

كذلك فان لحالة الممول اثر كبير في تحديد نوعية النظام الضريبي الذي يمكن استخدامه. ونعني هنا بحالة الممول كافة الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية مثل درجـة التعليم، مـستوى الثقافـة، العـادات، التقاليـد، المـستوى الاقتـصادي وأنـواع النـشاطات الاقتصادية،درجة الوعي الضريبي، نظرة الممول إلى دور الدولة في المجتمع...الخ. فإذا كانـت النسبة الغالبة من أفراد المجتمع أميين كان من غير المعقول فرض ضريبة تتطلب من المكلـف اقرارات وتحرير استمارات لا حصر لها. واذا كانت درجة التعليم والوعي الـضريبي للممـول مرتفعة كان من غير المستساغ فرض ضريبة يتم ربطها باسلوب المظاهر الخارجية او اسـلوب التقدير الجزافي.

ولا شك ان فرص نجاح النظام الضريبي تتضاعف كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى الممول، وكلما ازدادت درجة تعليمه، وكلما ازداد مستواه الثقافي واقتناعه بعدالة الـضريبة واهميتها في تمويل وتنفيذ البرامج الحكومية التي تعود بالنفع على المجتمع ككل. وبالعكس كلما

انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى الممول، ونظر الى الضريبة باعتبارها استقطاع جائر تحصل عليه الدولة منه ظلما وتبدد حصيلتها هباء على رجال الحكومة دون ان يعود باي نفع حقيقي على المجتمع، فان مثل هذا الممول سوف يلجأ الى كل اساليب الغش والتهرب مما يجعل الامر على الادارة الضريبية شاقاً عسيراً ويزيد من نفقات الجباية ويقلل من فرص نجاح النظام الضريبي.

اما مستوى كفاءة الادارة الضريبية فكثيراً ما تكون هي الفيصل في امكانية تطبيق ضريبة ما وتحقيق اهداف السياسة الضريبية او عدم تحقيقها.لذلك فإنه يجب ان يراعى عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الانواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح ادارتها بكفاءة مرتفعة. فقد يغنيها ذلك الاختيار للنظام الضريبي الملائم تكلفة ومشقة التغيير الشامل للنظام الضريبي عندما يتبين استحالة تطبيقه لبعده عن مستوى التطبيق واخلاله بالتوازن المفترض بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين.

حدود الدراسة

نظرا للاوضاع السياسية والاقتصادية الصعبة وبالاضافة الى العزلة والحصار ارتكزت الدراسة في موضوع التوازن المفترض بين سلطات الضريبة والمكلف على ضريبة الدخل باعتبارها المصدر الرئيس للايرادات العامة في فلسطين وذلك في فترة انتقال السلطة بيد الفلسطينيين بعد عام 1994.

أهمية الدراسة

تنبع اهمية هذه الدراسة في انها تتناول امرأ حيويا وبالغ الخطورة ايضا من حيث التأثير في الاقتصاد الوطني وبالتالي قد تكون هذه الدراسة مفيدة لعدة فئات اهمها:

1- فئات المكلفين لمعرفة حدودهم ومواقعهم.

2- فئات (مديريات) الادارة الضريبية من اجل الوقوف بتمعن على حقيقة الوضع الضريبي لدواعي تقييمه والبحث عن الافضل.

فرضيات الدراسة

تتركز فرضيات البحث وينصب التركيز على الاجابة عن السؤال التالي:

هل هناك توازن بين سلطة الضريبة من جهة والمكلف من جهة اخرى؟

منهجية الدراسة

اعتمد الباحث في جمعه للمعلومات على المصادر الاولية والثانوية التي تتعلق بموضوع البحث وبعد جمع المعلومات اعتمد الباحث المنهج التحليلي التاريخي في التركيز على موضوعه وذلك بالاستقراء والتحليل والقاء الضوء على بعض التطبيقات العملية من اجل الاشارة الى ما يجب ان يكون عليه الحال بدلا مما هو كائن ساكن.

مصطلحات الدراسة

1. الممول: هذا اصطلاح شائع الاستعمال في مصر وهو يقابل المكلف في التشريع الضريبي الفلسطيني

الفصل الاول

خلفية الدراسة

اولا: مقدمة (مرحلة الدولة التضامنية وتعريف الضريبة وخصائصها).

ثانيا: القواعد الاساسية في فرض الضريبة.

ثالثا: الضريبة على الدخل.

رابعا: المكلف والادارية الضريبية.

توطئة

ان اول ما يتعين على الباحث في اي فرع من فروع المعرفة ان يرتبط مسبقا، ويرطبط مع القارئ، بمضامين الالفاظ والعبارات الاصطلاحية التي سيلجأ الى استخدامها في ابحاثه، ذلك بأن التعبير الاصطلاحي يشكل عنصرا خطيرا من عناصر المعرفة العلمية، فليست المعرفة في النهاية اكثر من طريقة للتفكير واسلوب للتعبير عن الفكرة"[1].

والجدير بالذكر أن بحوث العلوم الطبيعية تحتاج الى تحديد اقل لمضامين الالفاظ مقارنة بالظواهر الاجتماعية لان الظواهر الاجتماعية مزيج من عوامل كمية وكيفية وبالتالي يـصعب النظر والتفريق بين الاحكام الموضوعية والاحكام القيمية. وبما أن الظواهر الاجتماعيـة هـي ظواهر انسانية مبنية على عنصري الارادة والفكرة وهي عناصر ينفرد بها الانسان تجاه غيـره من الكائنات لذلك لا نتعجب إذا رأينا أن الظواهر الاجتماعية تتسم بالميوعة واللدونة لانها تتاثر بالنظرة الذاتية وينتهي بها المجال الى الحكم القيمي بعكس الظواهر الطبيعية المحددة المضامين فتندرج في زاوية البحث الموضوعي ومن ثم الى بوتقه الاحكام الموضوعية البعيدة عن الذاتيـة والخرافات. لذلك بات مؤكداً أن الارتباط بالمضامين اللفظية بالنـسبة للعلـم الاجتمـاعي أمـر ضروري يقع في صلب الموضوع ويعزز هذا اختلاف الباحثين في شأن كثير من المضامين.

والضريبة حدث اجتماعي استوجبته الحياة في كينونات سياسية لذلك فهي تكون ظـاهرة اجتماعية هي الظاهرة الضريبية تلك ظاهرة استقطاع الدولة لجزء من دخول الافراد بناء علـى تمثل اجتماعي يميزها عن الظواهر التي تشاركها المضمون المادي مثل ظاهرة اغتصاب المال.

---

[1] انظر الدكتور محمد طه بدوي، الأصول العامة للتشريع الضريبي، دار النهضة العربية للطباعة والنشر (بيروت)، 1974، ص9.

مقدمة

مرحلة الدولة التضامنية:

ظهرت هذه المرحلة بعيد انتهاء الحرب العالمية الثانية عام 1945 م، حيث كـان مـن مهام الدولة توفير العيش الكريم لكل مواطنيها بحيث اصبحت الضريبة في ظل هـذا المفهـوم "مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزانة الدولة باعتبارهم اعضاء في منظمة سياسـية تـستهدف الخدمات العامة"[(1)].

"والدولة في الاساس ضرورة اجتماعية تهدف الى تحقيق غايات مادية ومعنوية وهـذه الغايات تتطلب ايرادات مالية لتحقيقها، لذلك كان لا بد للدولة ان تلجأ الى الاشخاص التابعين لها سياسيا او اولئك القاطنين فوق ارضها او المستفيدين من الحماية التي تؤمنها الدولة لهم وبالنتيجة الضريبة هي احدى وسائل التضامن الجماعي المنظم للنهوض بأعباء النفقات العامة"[(2)].

وباستعراض هذه المراحل التي مرت بها الدولة ولمعرفة مدى دورها في المجتمع يمكن لنا تعريف مفهوم الضريبة، حيث ظهرت عدة تعاريف للضريبة، منها ان عرفها الفقيـه جيـز " بانها عبارة عن اداء نقدي تقتطعه السلطة العمومية من الافراد بدون مقابـل وبـشكل جبـري ونهائي، وذلك لتخصيصه لتغطية الاعباء العامة"[(3)].

لكن هذا التعريف الذي جاء به الفقيه جيز لا يحقق الغرض نتيجة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من حيث ان مفهوم الضريبة مفهوم متطور يواكـب هـذه التطـورات والتغيرات في المجتمع، لذلك جاء الاستاذ ميل وعرف الضريبة بانها " استقطاع نقدي تفرضـه السلطات العامة على الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكليفية بطريقـة نهائيـة وبلا مقابل لتغطية الاعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة"[(4)].

---

(1) الدقر، رشيد: **علم المالية العامة**، ج2، مطبعة الجامعة السورية، 1963، ص 40.

(2) المالية العامة د. احمد زهير شامية ـ د. خالد الخطيب ص143.

(3) اديب، عبد السلام:**السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية**،افريقيا الشرق، مطبعة1998،1، ص11.

(4) الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن**، المرجع السابق، ص3.

ومما يجدر ذكره ان" اشباه الضريبة هي استقطاعات جبرية تتم لصالح شخص معنـوي عام او خاص غير الدولة ومرافقها الادارية بالمعنى الضيق وذلك بقصد تحقيق هدف اقتـصادي او اجتماعي"(1).

وعليه اصبح مفهوم الضريبة لايتركز على الهدف المالي او الهدف الاقتـصادي فقـط وانما امتد لتحقيق اهداف اجتماعية وذلك يتم من خلال السياسة الضريبية والتي تعتبر جزءا من السياسة الاقتصادية للدولة.

وباستعراض هذا التعريف يتبين ان تعريف الضريبة للاستاذ ميل اشمل مـن تعريـف الفقيه جيز، لان الضريبة تفرض على الاشخاص الطبيعيين والمعنويين وهذا لم يكن ظاهرا فـي تعريف جيز، ثم انها تفرض وفقا للمقدرة المالية للمكلفين بدفع الضريبة وكذلك تحقيـق تـدخل الدولة في المجتمع من خلال السياسة الضريبية لتحقيـق الاهـداف الاقتـصادية والاجتماعيـة والسياسية. "ويظل القيد الرئيسي على حرية الدولة في تحديـدها للـضريبة هـو الهـدف مـن الضريبة"(2). ومن جوانب هذا التعريف يظهر ان للضريبة عدة خصائص وهي:

1. الضريبة التزام نقدي:

أي ان الضريبة تدفع بصورة نقدية وليست بشكل عيني كما كان سائدا فـي العـصور القديمة لانعدام وجود النقد ووجود الخاصية النقدية لدفع الضريبة تؤدي الى سهولة دفعها ونقلهـا من قبل المكلفين.

2. الضريبة فريضة اجبارية:

وهذا معناه ان الضريبة تفرض قسرا من قبل السلطة العامة، بحيث يتم تحديـد قيمتهـا وموعد دفعها وطريقة جبايتها من المكلفين وهذا يتم رسمه من قبل الادارة الضريبية التي تعتبر جزءا من السلطة العامة، لذلك فهي فريضة قانونية فرضتها قوة الدستور.

---

(1) الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل اصول محاسبتها في الاردن،** المرجع السابق، ص3.

(2) د. حامد عبد المجيد دراز ـ د. المرسي السيد حجازي النظم الضريبية دراسة مقارنة تطبيقية ص66

والقسرية تعني ان الضريبة فريضة الزامية تجبى من الافراد المكلفين جبرا ؛ انطلاقـا من فكرة السيادة التي تمارسها الدولة على الافراد.

"وتتمثل قسرية الضريبة في عدم ضرورة مشورة، او موافقة الافراد الممـولين عليهـا، وفي انعدام حقهم على الاعتراض، وفي انفراد الدولة بوضع النظام القانوني للضريبة: كتحديـد سعرها، ووعائها، ونصابها، ومواعيد تحصيلها.... الخ"[1].

3. الضريبة فريضة بدون مقابل:

"لقد اقر التشريع الضريبي في كل الدول عدم وجود منفعة، او مقابل مباشر مـن دفـع الضريبة من قبل الاشخاص سواء كانت تعادل الضريبة أو أقل من قيمتها، وأن يفترض عادةً ان الضرائب ستعمل على تمويل الخدمات المقدمة من الدولة الى المواطنين"[2].

"فالضريبة في مفهومها المعاصر ليست شرا لابد منه للحصول على ايـرادات الدولـة، ولكنها في المقام الاول اداة وظيفة اي اداة لتأدية وظيفة معينة"[3].

وعلى الفرد ان يدفع الضريبة باعتباره جزءا من المجتمع الذي يعيش فيه دون ان يكون هناك مقابل لهذا المبلغ كتقديم خدمة معينة شخصية للمكلف لدفع الضريبة، حيث يقـوم الافـراد المكلفون بدفع الضريبة وتقوم الدولة مقابل دفع الضريبة بتقديم خدمات عامة للمجتمع ككل مثـل خدمات البنية التحتية وبناء المدارس والمستشفيات......الخ.

4. **الضريبة اداة لتغطية الاعباء العامة:**

من المتعارف عليه ان الضريبة في العصور الحديثة تعد من اهم ايرادات الدولة، ولذلك فهي تعتبر مهمة لتغطية النفقات العامة ولذلك اصبحت تشكل جزءا مهما من موازنة الدولة.

---

(1) المالية العامة د. احمد زهير شامية ـ د. خالد الخطيب ص143.

(2) انظر جامعة القدس المفتوحة ـ محاسبة ضريبة الدخل ـ 2006ص22.

(3) د. محمد ادويدار ـ د. اسامة الفولي النظام الضريبي ص70.

وهناك البعض الذي يعتقد ان فرض الضريبة ربما يؤدي الى زيادة العمل ليحصل المكاف على دخله بعد دفع ما استحق من الضريبة، وعند حد معين مـن ارتفـاع معـدلات الـضريبة التصاعدية يصبح فرض الضريبة حاجزاً يثني الناس عن العمل لان ذلك له علاقة بمـا يـسمى بالطاقة الضريبية[1].

ثانيا: القواعد الاساسية في فرض الضريبة:

يتوجب على الدولة حال قيامها بفرض الضريبة على الاشخاص سواء كانوا طبيعيين او معنويين في المجتمع ان تتبنى قواعد اساسية من اجل التوفيق فيما بين مصلحة الدولة والمكلفين بدفع الضريبة. وتتلخص القواعد الاساسية في فرض الضريبة بالاتي[2]:

1. قاعدة العدالة:

وتتجلى هذه القاعدة بانه على الدولة عندما تعمد الى فرض الضريبة من خلال القـانون الضريبي ان تراعي العدالة من خلال توزيع الاعباء العامة على افراد المجتمع، واصدق مثـال على تحقيق قاعدة العدالة هو الاعفاءات الضريبية والتنزيلات المسموح بهـا وايـضا الـشرائح الضريبية، وعليه فليس من المعقول ان يدفع المكاف الفقير نفس مبلغ الـضريبة الـذي يدفعـه المكاف الموسر.

والعدالة مصطلح يخضع للتحليل النسبي. وهو يختلف باختلاف الافراد والطبقات والامم. فالثري ينظر الى العدالة ليس كما ينظر اليها صاحب الدخل البسيط، والدول الرأسـمالية تـرى العدالة بعكس ما تراه الدول الاشتراكية والنامية.

"كما يتباين مفهوم العدالة بين الكتاب بتباين نزعة كل منهم. لذلك فالعدالـة الـضريبية معيار لا يتسم بالوضوح، وهو نسبي،ومتعرض للتغيير بتغير الزمان والمكان. ويواجه تحديـد مفهوم العدالة عامة الصعوبات التي تكتنف تحديد مفاهيم اخرى كالحق، او الخير، او الجمال"[3].

---

(1) انظر مبادئ المالية العامة، ـ تأليف الدكتور حسين عمر ـ مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع ص 42.

(2) عبد المولى، سيد: **المالية العامة**، دار الفكر العربي،(بدون سنة نشر)، ص226.

(3) غازي عناية الاقتصاد الاسلامي الزكاة والضريبة ص30

الا ان ذلك ادى الى اختلاف علماء الاقتصاد في الية فرض الضريبة لتحقيق العدالة بين المكلفين، فراى آدم سميث بان المقصود بقاعدة العدالة " ان يسهم كل اعضاء الجماعة في تحمل اعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية"[1].

وتبعا لذلك نلاحظ ان آدم سميث راى ان تحقيق العدالة الضريبية قد يكون مـن خـلال رض الضريبة النسبية، وعليه يتناسب مبلغ الضريبة مع الدخل الذي يحصل عليه المكلف بـدفع الضريبة، لكن ظهور بعض كتاب المالية العامة ومنهم " جان ساي " هذا الذي راى ان الضريبة النسبية لا تحقق العدالة وانما يتم تحقيقها باستخدام طريقة الضريبة التصاعدية على اعتبار انهـا تسمح بان يساهم كل مواطن في الاعباء العامة طبقا للمقدرة المالية.

2. قاعدة اليقين:

وبموجب هذه القاعدة يكون مبلغ الضريبة وآلية سداده وموعـده واحكامـه واجراءاتـه واضحا ومحددا بدون غموض وبشكل مسبق، وعبء تحقيـق ذلـك كلـه مـن مهمـة الادارة الضريبية.

3. قاعدة الملائمة في الدفع:

تكون آلية توريد مبلغ الضريبة الى خزانة الدولة من قبل الشخص المكلف تبعا لمقدرتـه المالية، وينبني على ذلك ان يكون ميعاد دفع الضريبة مناسبا للمكلف وحسب مقدرتـه الماليـة، بحيث يتم دفع مبلغ الضريبة بعد حصول المكلف على الدخل الذي يعتبر وعاء الضريبة.

4. قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:

ويقصد بها ان تقوم الدولة الممثلة بالادارة الضريبية بجباية الضريبة بأقـل التكـاليف، تشمل التكاليف: تكاليف جباية الرواتب التي تدفعها الدولة الى الاشخاص الذين يقومـون بـربط الضريبة وتحصيلها وهذه القاعدة قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية سيكون احد اهم اهدافها هـو تحقيق الغزارة في الحصيلة الضريبية.

---

(1) غازي عناية الاقتصاد الاسلامي الزكاة والضريبة ص30

5. قاعدة السنوية:

لتجنب تراكم الضريبة لعدة سنوات يتم فرض الضريبة وتحصيلها بصورة سنوية، ويبقى من الاهمية فرض الضريبة بشكل سنوي وذلك لارتباطها بالفترة المالية للشركات الاستثمارية، حيث تكون الفترة المالية عادة في الشركات مدة سنة لاحتساب الارباح واعداد دفاتر الحسابات والميزانية العمومية ويكاد يكون الانسب للدوائر الضريبية ان تفرض الضريبة على الشركات بعد انتهاء السنة المالية، وكذلك الحال بالنسبة لموازنة الدولة والتي يتم اعدادها بشكل سنوي لان حصيلة الضريبة تعتبر من اهم البنود في الايرادات العامة لموازنة الدولة مما يتوجب بناء على ذلك فرض الضريبة بشكل سنوي.

جدول رقم (1): ملخص لاهم انواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة في فلسطين

المستوى	الاساس	الضريبة
الحكومة المركزية	الدخل	1. الشخصية
		2. الارباح التجارية(العادية)
		3. ارباح الشركات المساهمة
	الاستهلاك	4. ضريبة القيم المضافة على كافة مراحل الانتاج والتسويق والبيع
	المعاملات	5. رسوم البيع والتبادل
	العقارات	6. رسوم بيع وانتقال ملكية
	الانتاج	7. رسوم منتجات مختارة 8. سوم دخان ومشروبات 9. رسوم انتاج اخرى
	الاستيراد	10. جمارك على السلع المستوردة 11. ضريبة مشتريات 12. قيمة مضافة
المحلية(لبلدية)	ملكية العقارات	13. ضريبة التعليم 14. ضريبة العقارات

	منشأة الاعمال	15. ضريبة المهن 16. ضريبة حرف
	اخرى	17. رسوم محروقات
المحلية(قروية)	الشخصية	18. ضريبة الرأس 19. العقارات

المصدر: صبري، نضال رشيد **محاسبة ضريبة الدخل**، القدس، منشورات جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص 41 ومـا بعدها.

يلاحظ مما سبق اعلاه ان ضريبة الشراء او المشتريات قد اضـيفت لتكمـل الرسـوم الجمركية بشكل التفافي بعد توقيع عدة اتفاقيات اقليمية وتخفيض الرسوم الجمركية.

ولو عرضنا قليلاً لاهم اوجه المقارنة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة لوجـدنا ان الضرائب غير المباشرة تمتاز بانها ترفد الخزينة بالايرادات سريعاً وباستمرار امـا المباشـرة فيتأخر في العادة تحصيلها. كذلك تمتاز الضرائب غير المباشرة بانها تتناول جميع فئات المكلفين اما المباشرة فلا تصيب الجميع[1].

ثالثا: الضريبة على الدخل:

نظرا لكثرة المؤسسات الاستثمارية وقوة اقتصادها فان الضريبة على الدخل تعتبر اهـم نوع من انواع الضرائب المباشرة التي تفرضها الدولة على افراد المجتمع ويظهر ذلك جليا في الدول الراسمالية كالولايات المتحدة وبريطانيا.

اولا: مفهوم الضريبة على الدخل:

يعد مفهوم الضريبة على الدخل من المفاهيم التي ثار حولها جدل بـين كتـاب وفقهـاء المالية العامة وذلك لتحديد المقصود بمفهوم الدخل الذي تفرض عليه الضريبة وذلك يتضح مـن مفهومين اثنين:

(1) انظر الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير – مركز بيسان للبحوث والانماء ص9.

الاول: المفهوم التقليدي للدخل(نظرية المصدر)[1]:

يعرف الدخل بموجب هذا المفهوم على انه كل مال نقدي او قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنظمة من مصدر مستمر او قابل للاستمرار. من منطلقات هذا التعريف يتبين ان المفهوم التقليدي للدخل له ثلاثة صفات وهي:

أ. الصفة النقدية: ويعني ذلك ان يكون الدخل الذي يحصل عليه المزارع في نهاية الموسم.

ب. الصفة الدورية: ويقصد بذلك ان يكون الدخل الذي يحصل عليه الفرد بشكل منظم وبشكل دوري مثل الرواتب التي يحصل عليها موظفو القطاع العام وارباح الاسهم التي يتم توزيعها على المساهمين خلال فترة معينة.

ج. ثبات المصدر واستمراره: ويعني ذلك ثبات المصدر الذي ينتج الدخل، والثبات هنا ليس المقصود به الثبات المطلق وانما الثبات النسبي، اي ان الفرد يحصل على الدخل مادام على رأس عمله. "واما عن سعر الضريبة فانه يمثل مبلغ الضريبة في العلاقات بوعائها"[2].

الثاني: المفهوم الواسع للدخل(نظرية الاثراء)[3]:

وحسب هذه النظرية فإن الدخل لا يعنى ان يتصف فقط بالاستمرارية والدورية والانتظار وانما يجب ان يشمل ايضا اي زيادة في قيمة رأس المال الذي يحصل عليه الفرد، وبالتالي حسب هذه النظرية فإن فرض الضريبة على الدخل لا يكون على الدخل بالمفهوم التقليدي فقط وانما ايضا يشمل الزيادة التي تطرأ على رأس المال، ولا يشترط فيها الدورية او الانتظام، كأن يربح مثلا شخص جائزة مالية معينة كورقة اليانصيب او غيرها.

---

(1) القيسي،اعاد حمود:**المالية العامة والتشريع الضريبي**،مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع،1997، ص131.

(2) مبادئ المالية العامة، دكتورة زينب حسين عوض ا ص77.

(3) شامية، احمد زهير، خطيب، خالد: المالية العامة، المرجع السابق، ص 157.

رابعا: انواع الضريبة على الدخل:

بالرغم من الاختلاف في أنواع الضريبة على الدخل وفقاً للطرق والاساليب المتبعة في اختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة، فان هناك نوعين من انواع الضريبة على الدخل:

1. الضريبة العامة على الدخل:

يقتضي هذا المفهوم " خضوع مجموع دخول المكلف لضريبة واحدة مهما اختلفت أو تعددت مصادر الدخل"[1].

ولتوضيح هذا المفهوم نفترض ان شخصا ما يعمل موظفا في القطاع العام، ولديه محل تجاري فإن الضريبة على الدخل تفرض على مجموع الدخول التي يحصل عليها هذا المكلف، حسب هذا المنطلق فإنه تفرض ضريبة واحدة على هذا الفرد سواء كان مصدر دخله من العمل او راس المال او العمل وراس المال معا.

2. الضرائب على فروع الدخل:

تسمى أيضا الضرائب على الدخل بالضرائب النوعية، اي ان يتم فرض الضريبة حسب نوع الدخل الذي يحصل عليه الفرد، " ويعتمد هذا النظام على تقسيمات مصادر الدخل الرئيسية، فهناك مصدر دخل ناجم عن العمل الخاضع لضريبة الرواتب والاجور ومصدر دخل ناجم عن إمتزاج العمل وراس المال فيخضع لضريبة الارباح التجارية والصناعية، ومصدر دخل ناجم عن رأس المال فقط فيخضع للضريبة على ريع الاموال المنقولة"[2].

ثالثا: أهمية الضريبة على الدخل:

يعتبر فرض الضريبة على الدخل في اي مجتمع ذا اهمية كبيرة لما له من تأثيرات اقتصادية واجتماعية على المجتمع، حيث انه من المعروف ان الضريبة على الدخل تفرض على

---

(1) القيسي، اعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**، المرجع السابق، ص133.

(2) الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل (أصول محاسبتها في الأردن)**، مرجع سابق، ص23.

الاشخاص المعنويين والطبيعيين وبالتالي فإن الزيادة او النقصان في معدل هذه الضريبة سيكون له الاثر على المكلفين بدفعها، ويمكن تلخيص مدى اهمية الضريبة على الدخل بالنقاط التالية:

أ. تؤثر الضريبة على الدخل بشكل مباشر على نمط استهلاك الافراد في المجتمع، حيث ان قسما من دخل الفرد مخصص للاستهلاك وان فرض الضريبة على الدخل سوف يؤثر على طريقة استهلاكه للسلع والخدمات ويتبع ذلك حسب حجم الدخل الذي يحصل عليه الفرد فلو كان دخله مرتفعا فان تغيير نمط استهلاكه لن يتأثر كما يتأثر بذلك اصحاب الدخول المتدنية.

ب. فرض الضريبة على الدخل يؤثر على الاستثمار، سواء كان بالتشجيع على الاستثمار او عدم التشجيع، ويتم ذلك من خلال نظام الاعفاءات الضريبية والتخفيض في معدلات الضريبة على الدخل حيث يؤدي ذلك الى وجود مناخ استثماري يشجع على الاستثمار، مما ينتج عنه دفع العجلة الاقتصادية الى الامام وبالتالي تحقيق الرفاهية الاقتصادية في المجتمع.

ج. الضريبة على الدخل لها تاثير اجتماعي، حيث أن الضريبة على الدخل تصنف ضمن ايرادات الدولة التي تستخدمها في مواجهة نفقاتها ومن هذه النفقات تقديم الخدمات الاجتماعية كبناء المدارس والمستشفيات ودار العجزة وتقديم المساعدات الانسانية.

خامسا: المكلف والادارية الضريبية[(1)]

يرتب القانون الضريبي في العديد من بنوده الارتباطات والعلاقات بين المصالح المتعددة والمتمثلة في الممول من جهة والادارة الضريبية من جهة اخرى.

فالقانون الضريبي يوجب على الممول تقديم كشف ضريبي عن دخله ويتحمل تبعة ما جاء في الاقرار الضريبي من بيانات، ويعين هذا الاقرار ايضا التزامات الممول تجاه الضريبة فيما يخص الفترة الزمنية ضمن القانون لاعطاء البيانات الصحيحة بدون غش او اخفاء او

(1) المالية العامة والتشريع الضريبي، اعاد حمود القيسي، 1998، ص155 وما بعدها.

تلاعب ويتعهد الممول بحتمية تسهيل المهمة التنفيذية للقانون الضريبي كما يتوجب على المكلف ان يدفع الضريبة في اوانها اضافة الى اشتراط حسن النية لدى المكلف والصدق في علاقته مـع الادارة الضريبية الى غير ذلك من التعهدات التي ينص عليها القـانون الـضريبي المفتـرض. وعلى الناحية الاخرى يوجد للمكلف حقوق عديدة من ابرزها:

حق طلب الحماية من ظلم الادارة الضريبية عند تطبيق القانون، وحق اطلاع المكلـف على الية تقدير الوعاء وتحديد السعر الضريبي وحق الاطلاع على البيانات المتعلقة بكيفية تقدير الضريبة وتعيين وعائها والاطلاع على الالية الضريبية اضافة الى حق التساؤل والتضامن مـع السلطة الضريبية وطلب التحكيم، والحق في الاعتراض على الاجـراءات الـضريبية وتقديمـه وكذلك التقدير كما ان له حق الاستئناف والتمييز. ناهيك عن ان له الحق في قبـول الـضريبة وطلب التنزيل او الاعفاء الى غير ذلك من حقوق منصوص عليها بالقانون الضريبي.

اما بخصوص الادارة فقد رسم القانون الضريبي علاقتها مع المكلف وخـصوصا فـي الضريبة العامة للدخل ممثله بمديرية ضريبة الدخل او في الضريبة الجمركية المـسئولة عـن جبايتها مديرية الجمارك العامة.

لذلك فان الادارة الضريبية تتمحور من خلال الهيكل الاداري المسؤول جبائيا عن نـوع كل ضريبة لوحدها، فيعمد المخمن وهو الموظف الضريبي (المقدر) الى اعلان القرار الضريبي الذي يشتمل على اسم المكلف والوعاء الخاضع للضريبة والمبلغ والسعر اللازم للتطبيـق. كـل هذه جميعا تنشر من خلال قرار اداري ضريبي يعتمد على القانون الضريبي في تلك البلـد. ان القرار الضريبي الاداري الصادر من المخمن (المقدر) هو عمل اداري شرطي دون ان يكـون اتفاقا بين ارادتين (الادارة والمكلف).

فذلك القرار الضريبي عمل اداري تتجسد فيه ارادة المشرع، لهذا فهو شأن يتعلق بالنظام العام معبرا عن ارادة المشرع ومحددا دين الضريبة الذي نشأ بالقانون الضريبي وما بعدها يكون تقديم الاقرار من قبل الممول او الادارة متمشيا تنفيذيا مع القاعدة الضريبية وبنـاء عليـه فـان صدور قرار الضريبة من المخمن ما هو الا ترسيخ لدين الضريبة وحق الدولة على الممول.

وانطلاقا من هذا يكون قرار الضريبة هو تنفيذ لارادة المشرع ويلـزم ان يكـون هـذا القرار من خلال اساس مبدأ المشروعية ولا يتعداه، وعلى هذا المكلف ان يتعهـد بـدفع ديـن الضريبة لانه حق من حقوق الدولة والذي يكون لزاما على المكلف ان يسدده.

الفصل الثاني

اولا: ذاتية القانون الضريبي

ثانيا: المكلف

ثالثا: الادارة الضريبية

اولا: ذاتية القانون الضريبي

هل القانون الضريبي ينتمي إلى فئة القانون الخاص؟

أم هو مستقل عن القوانين العامة والخاصة وما هو ترابطه بالقوانين الأخرى؟

"يتم التمييز عادة بين القانون العام والقانون الخاص وفقا للمعيار الذي يقوم على وجود الدولة طرف في العلاقة القانونية يتمتع بالسيادة او عدم وجودها"[1].

القانون أصلا ينقسم إلى قانون خاص وقانون عام والقانون الخاص ينظم العلاقات بين الأفراد فيما بينهم من جهة وبين الأفراد والدولة من جهة أخرى إذا تمت هذه العلاقات على أساس التعاقد وليس على أساس سلطة الدولة وسيادتها مثال ذلك القانون المدني والتجاري.

أما القانون الخاص فظهر قبل القانون العام لاقتصار نشاط الدولة على مجرد تحقيق الأمن الخارجي والداخلي وارساء اركان العدالة وسن القوانين التي تنظم العلاقات بين افراد المجتمع. ونتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية اصبحت الدولة تتدخل في مجالات كانت قاصرة على الافراد.

وادى ذلك الى اتساع وظائف الدولة حيث ظهر القانون العام الذي يربط بين الدولة والافراد وبدا القانون العام بعد مزاولة الدولة لنشاطها اقتصاديا واجتماعيا ولكن الدولة بوصفها صاحبة السلطة والسيادة على افراد المجتمع لذلك ينبغي ان تخضع لقواعد تختلف عن التي يخضع لها افراد المجتمع والتي اصبحت غير صالحة لتنظيم العلاقة بين الدولة والافراد.

فاساس القانون العام يختلف عن اساس القانون الخاص حيث ان القانون الخاص يميل الى التعادل في المساواة بين افراد المجتمع بينما القانون العام يهدف الى تحقيق الصالح العام وليس هناك تعادل في علاقات الدولة بالافراد.

(1) د. أمين رواس: 2001، تنازع القوانين في فلسطين، ص32.

وتعريف القانون العام هو الذي ينظم العلاقة بين الهيئات العامة فيما بينها او بينها وبين الافراد وينقسم القانون العام الى القانون الدستوري والاداري والجنائي بالاضافة الـى القـانون الضريبي الذي هو احد فروع القانون العام وهو ينظم العلاقة بين الخزانة العامة وافراد المجتمع او بين مصلحة الضرائب وممولي الضرائب المختلفة.

وحيث ان القانون الضريبي هو احد فروع القانون العام فهل هـو مـستقل عـن القـوانين الاخرى.

وبما ان القانون الضريبي له علاقة بالضريبة حيث يعين الضريبة تعيينـا وافيـا طبقـا لاحكامه ويحدد سعر الضريبة بدقة كما ينظم حقوق وامتيازات الادارة الضريبية. وهذا يعني ان القانون الضريبي تحكمه قواعد تكون مجموعة من المبادئ الاساسية التي تهدف الى مد الدولـة بالاموال اللازمة لتغطية النفقات العامة عن طريق فرض الضرائب وطرق تحصيلها.

اذن القانون الضريبي مستقل عن فروع القانون الاخرى وفروع القانون الخاصة والعامة كما يلي:

القانون الضريبي يختلف عن القانون الاداري واساس الاختلاف يرجع الـى اخـتلاف الهدف لكل منهما.

لقانون الضريبي يهدف الى مد الخزانة بالاموال اللازمة لتغطية النفقـات العامـة عـن طريق فرض الضرائب وتحصيلها في الموعد المحدد قانونا.

القانون الاداري يهدف الى تمكين الادارة بمزاولة نشاطها لتحقيق الصالح العام في ادارة المرافق العامة وضمان سيرها بانتظام.

فالقضاء الفرنسي المتمثل في مجلس الدولة يقرر ان من القواعد التي يؤخـذ بهـا فـي القانون الاداري لا تصلح للقانون الضريبي والعكس بالعكس.

ان الاصل في القانون الضريبي هو حق الادارة الضريبية:

أ. في تنفيذ قراراتها مباشرة للحصول على الضرائب المستحقة بينما في القـانون الاداري تلجا الى القضاء للحصول على حقوقها.

ب. يجوز وقف تنفيذ القرار الاداري بينما لا يحصل ذلك في القـانون الـضريبي حيـث ان الممول لو رفع قضية على القانون الضريبي فلا يترتب علـى ذلـك ايقـاف اسـتحقاق الضرائب.

وهناك اختلاف بين القانون الضريبي والجنائي ويرجع ذلك الاختلاف في الهـدف بـين القانونين. ان القانون الجنائي يرمي الى منع ارتكاب الجرائم والقانون الضريبي يرمي الى تعميم فرض الضرائب على كل افراد المجتمع حسب الشروط المتوفرة فالغاية من القانون الـضريبي هي تطبيق احكامه لكن غاية القانون الجنائي هي عدم تطبيق احكامه وهذا الاختلاف في الهدف يدل:

أ. ان العقوبة الضريبية للقانون الضريبي تجمع بين العقوبة الضريبية والتعويض المـدني فالعقوبة الضريبية على عكس العقوبة الجنائية لا تملك صفة شخصية لانها تنتقـل مـن الممول الى الورثة ولا يجوز ايقاف الحكم الصادر بها وللادارة الضريبية حق التصالح بشانها وهذه السمة التي تميز القانون الضريبي عن الجنائي وذلك لحماية الخزانة العامة وضمان سداد الضرائب من قبل الممولين في الموعد القانوني المقـرر. امـا بالنـسبة لفروع القانون الخاص فنلاحظ ان القانون الضريبي تختلف احكامه عن القانون الخاص.

فالقانون الضريبي يهدف الى ربط وتحصيل الضريبة والحفاظ علـى حقـوق الممـول والخزانة اما القانون الخاص فيهدف الى تنظيم العلاقات والروابط القانونية المتكافئة التي تنـشا بين الافراد ببعضهم او بين الافراد والدولة ومن هنا نجد ان احكام القانون المـدني لا تنطبـق بالضرورة في حالة القانون الضريبي. فالقانون المدني يعتبر اصـلا لكافـة فـروع القـانون الخاص.فالعقد شريعة المتعاقدين لا ياخذ به المشرع الضريبي في تحديد العلاقة بـين مـصلحة الضرائب والممول لانها ليست عقداً بينهما وانما هناك سيادة ومصلحة عامة واكراه من مصلحة الضرائب على الفرد كممول ومن هنا نجد ان دين الضريبة لا يعتبر من ديون القانون المـدني

لانه ليس هناك عقد وان التزام الممول بسداد الضريبة يرجع الى اسس تختلف عـن التزامـات المدين في القانون المدني وهذا الذي قرره القضاء المصري حيث اصدر احكاما توضح انـه لا مجال لتطبيق قواعد القانون الخاص يدل على علاقة مصلحة الضرائب بالممولين وتلك العلاقـة تحكمها قواعد القانون المالي، وهي قواعد مستقلة عن قواعد القانون المدني.

اما بالنسبة للفرق بين القانون الضريبي عن القانون التجاري (1) الذي هـو احـد فـروع القانون الخاص فبينما يهدف القانون الضريبي الى تغذية موارد الدولة بالاموال اللازمـة لهـا لتغطية النفقات العامة بواسطة فرض الضرائب على الايرادات على كافة الاوجـه الاقتـصادية وغير الاقتصادية نجد ان القانون التجاري يهدف الى تنظيم المعاملات الخاصة بتحويل الثروات وتداولها بالسرعة الممكنة ودعم الائتمان ولتوضيح ذاتية القانون الضريبي فـي انـه لا يهـتم بشرعية الفعل بل يهتم بموضوع الربح مثال ذاك الضريبة على تجارة المخدرات فمـا دام ان هناك ربحاً تحقق هناك ضريبة حتى ولو على شركة حققت ارباحا ولم تكتسب الاهلية القانونية.

ومن هنا نتبين الفرق بين القانون الضريبي والقانون الخاص فالقانون الخاص يعتمد على عملية التراضي والتعاقد بينما القانون الضريبي يحصل الضريبة ولو بـالاكراه بقـصد تمكـين الدولة من القيام بالخدمات العامة.

بعد ان بينا تميز واستقلالية القانون الضريبي عن فروع القانون الاخرى العامة والخاصة فهل هذا يعني عدم وجود أي ارتباط بينهما الجواب لا فهناك ترابط بـين القـانون الـضريبي والقوانين الاخرى كما يلي:

هناك ارتباط بين القانون الضريبي والدستوري (وهو احد فروع القانون العام) حيث انـه لا يجب فرض الضرائب بما يخالف احكام الدستور من حيث العدالة الاجتماعيـة مـثلا وهـي الاساس في فرض الضرائب فالقانون الضريبي يستمد جذوره من الدستور حيث لا يجوز انشاء الضرائب او تعديلها او الغائها او الاعفاء منها بغير قانون فالقانون الدستوري هو الذي يـضمن القواعد الاساسية لاقرار الضرائب.

اما العلاقة بين القانون الضريبي والجنائي فهي ان القانون الضريبي يفـرض عقوبـات على المخالفين لاحكامه من الممولين (مثل عدم تقديم الاقرارات الضريبية في الاوقات المحـددة او استخدام طرق غير صحيحة للتهرب من الضرائب) فالقانون الجنائي هـو اداة مـن الادوات التي تكفل تنفيذ القوانين الضريبية من خلال تطبيق القوانين الجنائية للمخالفين.

العلاقة بين القانون الضريبي والاداري:

هي علاقة وثيقة بحيث يمكن اعتبار الادارة الضريبية جزء من التنظيم الاداري للدولـة فالقانون الضريبي يحدد علاقة الادارة الضريبية بالممولين والقانون الاداري يحكم نشاط الدولـة والسلطات العامة وعلاقاتها بافراد المجتمع وتتمتع الادارة الضريبية بكل الحقوق والامتيـازات التي هي من صلاحيات السلطات العامة الادارية ومن ثم فان النظام الاداري والطعن القـضائي ليس له حق وقف تنفيذ القرار.

العلاقة بين القانون الضريبي وفروع القانون الخاص:

كان لفترة قريبة يعد القانون المدني اساس القانون الضريبي أي في حالة عـدم وجـود نص في القانون الضريبي يتم الرجوع الى القانون المدني في تطبيق القانون الـضريبي وذلـك للاعتقاد السائد ان قانون الضرائب يحد من حرية التملك ولكن القانون المدني يحميهـا حيـث ينبغي ان يرجع القاضي الى هدف المشرع الضريبي ليستمد تفسيره من القانون المدني او غيره من القانون العام او الخاص.

ولا يعني هذا عدم وجود ارتباط بين القانون الضريبي والخـاص لان قواعـد القـانون الخاص تقرر المبادئ التي تقضي بها العدالة والمنطق ولا تختلف مع الاساسية التي يمتاز بهـا القانون الضريبي من اجل حق الدفاع وبذلك تكون قرارات ادارة الضرائب باطلة اذا انعقدت في غير اليوم المحدد لها وهو المعلوم لدى الطرفين واذا لم تمكن الخصوم من ابداء دفاعهم لعـدم مراعاتها اعلامهم بالحضور قبل الجلسة المحددة بوقت كاف كل ذلك لاجل توفير حـق الـدفاع امام الممولين.

ما النتائج التي تترتب على وجود ذاتية مستقلة للقانون الضريبي عن غيره من القـوانين الاخرى الخاصة والعامة؟

هناك نتيجتان:

* فمن ناحية جعلت هذه الذاتية دين الضريبة ممتازا وواجب الاداء رغم المنازعة في صـحته. كما فرضت جزاءات خاصة تكفل الوفاء بدين الضريبة.

* ومن ناحية اخرى اثرت هذه الذاتية على تفسير النصوص الضريبية طبقا للمعنـى الخـاص الذي يقصده الشارع في حدود ارادة المشرع الضريبي.

تاثير ذاتية القانون الضريبي على دين الضريبة[1]:

حيث جعلت دين الضريبة واجب الاداء وجعلته لا يقاص من دين اخـر. ثـم اوجـدت جزاءات خاصة تكفل سداد دين الضريبة كما يلي:

جعل المشرع الضريبي دين الضريبة واجبا اداؤه على جميع امـوال المـدين المنقولـة وغير المنقولة واعفى المشرع الضريبي امتياز المبالغ المستحقة للخزانة العامة من الشهر مـن ثمن الاموال المتعلقة بهذا الامتياز قبل أي حق اخر.

أي انه جعل الاولوية لسداد الضريبة المستحقة على كافة الحقوق الاخرى حماية لحقوق الخزانة العامة. كما ان المشرع خرج على قواعد القانون الخاص ككل من حقوق الامتياز العامة والخاصة. حيث ان حقوق الامتياز العامة ترد على اموال المدين بحيث تخول لـدائن اسـتيفاء دينه مقدما الا انه لا يثبت فيها حق التتبع اما حقوق الامتياز الخاصة فلانها وردت على عقـار يجب فيها الشهر ويحق للمشرع ان يمنح الدائنين حق التتبع على ذلك العقار او المنقول ويتميز هذا عن حقوق الامتياز العامة انه يعطي الخزانة حق تتبع المال المحمل به الامتياز اذا انتقلـت ملكيته للغير وهذا لا يوجد في حقوق الامتياز العامة ويختلف امتياز المبالغ المستحقة للخزانـة عن حقوق الامتياز الخاصة التي يرعاها القانون المدني حيث ان حقوق الامتياز الخاصة لا ترد

(1) قدري نوقولا، عطيه: **ذاتية القانون الضريبي**، جامعة الاسكندرية، 1960، ص160.

على شئ منقول غير ان امتياز دين الدولة يرد على كافة اموال الممول من منقول وغير منقول كما يشترط القانون لحقوق الامتياز الشهر والعلانية اذا وردت على عقار بينما لا تتطلب ذلـك بالطبع بالنسبة لحقوق الخزانة العامة. إذن امتياز دين الدولة هو مستقل عـن قواعـد القـانون الخاص فرضه القانون الضريبي من اجل حماية حقوق الخزانة العامة.

دين الضريبة

محمول غير مطلوب

أي على الممول ان يسدد دين الضريبة الى الجباية قبل مطالبته به لان قانون الـضريبة يقول ذلك وذلك ضماناً لسداد ديون الدولة التي تكون ضرورية لاشباع الحاجات العامة ولتحقيق اهداف المجتمع الاجتماعية والاقتصادية وهذا يعني ان دين الضريبة محمولا لا منقولا ومطلوبا اداؤه الى الجباية الضريبية من قبل الممول وهذا دليل ان القانون الضريبي مستقل عن القـانون الخاص. واذا تأخر الممول عن سداد دين الضريبة فان القانون الضريبي يفرض تعويضاً علـى الممول زيادة عن المبلغ الاساسي المستحق ويبدأ سريان هذا التعويض اعتباراً من انتهاء الموعد المقرر لاداء الدين. دون مطالبة الممول وهذا دليل استقلال القانون الـضريبي عـن القـانون الخاص. دين الضريبة واجب الاداء رغم المنازعة في صحته او في مقداره.

على الممول ان يسدد دين الضريبة في وقته المقرر وان كان هناك خطأ في تقـديره او حتى لو كان لا يخضع لمثل هذه الضريبة لان القاعدة تقول الدفع اولا ثـم المعارضـة. وهـذه القاعدة الضريبية غير موجوده في القانون الخاص الذي يجعل المعارضة في الحكم موقفة للتنفيذ فالقانون الضريبي لم يجعل للممول اثراً في تحصيل مقدار الضريبة او في توقيته حتى تـتمكن الدولة ان تسير شؤونها بشكل منتظم.

دين الضريبة لا يقاص من دين اخر

حدد القانون المدني شروط المقاصة القانونية عندما يكون هناك دينان في ذمة شخـصين كل منهما دائن ومدين للاخر فينقضي الدينان بحكم القانون بقدر الاقل منهما بشرط ان يكون كل

منهما خاليا من النزاع مستحق الاداء وان يكون كل من الدينين قابلا للحجز وبالنـسبة للقـانون الضريبي لا يعتمد على المقاصة لاداء ديون الضريبة واختلاف كتاب الماليـة حـول مبـررات امكانيات تطبيق المقاصة على الديون الضريبية ومبررات رفض هذه المقاصة وطالما انـه لـم يذكر نص في القانون الضريبي حول اجازة المقاصة فيجب علينا الرجوع الى القانون المـدني باعتباره ينطبق على كافة الامور التي تنظمها القوانين الخاصة. اما الفريق الثاني والذي يرفض وجود المقاصة بين دين الدولة ودين الفرد فذلك يحدده القانون المدني فمثلا لا يجوز الحجز على ديون الدولة المستحقة وينعدم التكافؤ بين دين الدولة الممتاز ودين الفرد. واخيرا لا يمكن اجبار الدولة على الوفاءبالديون المستحقة عليها بينما يجوز استيفاء الدين المستحق للدولة.وفـي نظـر الدكتور قدري نيقولا ان وجود الذاتية المستقلة للقانون الضريبي هي الشرط الكافي لجعل ديـن الدولة لا يقاص من دين اخر لانه لا يجوز التساوي بين الدول والافراد فالدولة سلطة عامـة لا يمكن ان تقف على قدم المساواه مع الافراد لانها تتمتع بامتيازات لا يتمتع بها الافـراد كمـا ان المقاصة من الدولة والفرد غير منتجة لكلا الطرفين فهي غير منتجة للفرد من حيث انه لا يمكن الحجز على ديون الدولة وغير منتجة للدولة لأنها تملك سلطة الإجبـار بواسـطة الإجـراءات اللاإدارية. وحصل كل ذلك نتيجة اختلاف رأي الفريقين السابقين وحصل عدم اعتراف بذاتيـة القانون الضريبي.

ومعنى ذاتية القانون الضريبي أن يكون دين الضريبة مفروضا بحكم القـانون وواجـب أداؤه على الرغم من المنازعة في صحته أو مقداره. وقامت الجهات الضريبية بتحديد جـزاءات لضمان الوفاء بدين الضريبة لتتمكن الدولة من اشباع الحاجات العامة، وحددت ذاتيـة القـانون الضريبي عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة المستحق للدولة وبين الممول كما هو في القضاء الفرنسي وكذلك القضاء المصري لان ذاتية القانون الضريبي مستقلة عن القوانين الاخرى.

وهناك ضمانات خاصة تشمل تحديد دين الضريبة وتحصيله، تشتمل هذه الضمانات على حقوق الادارة الضريبية وحقوق الممول ازاء الخزانة ووضع القانون الضريبي القواعـد التـي تسمح بمراقبة العناصر الخاضعة للضريبة وتحديد دين الضريبة بدقة.

حقوق وامتيازات الخزانة[1]

وتشمل هذه الحقوق حق الاطلاع وحق التفتيش وحق توقيع الجزاءات على المخالفين من الممولين وذلك دون الاجراءات القضائية ومنها:

1. حق الاطلاع: حيث اعطيت مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الدفاتر وكافة الوثائق الخاصة بالممول لتحديد دين الضريبة. كما وضعت الجزاءات والعقوبات على كل من يعرقل استخدام مصلحة الضرائب حق الاطلاع سواء بالامتناع او اتلاف الاوراق والمستندات قبل انقضاء مدة التقادم التي يسقط بعدها حق الحكومة في تنفيذ تلك العقوبات.

2. حق التفتيش: حيث اعطي لموظفي الضرائب حق تفتيش بعض الامكنة التي يزاول فيها الممول نشاطه واعطي رجال الجمارك حق الضبط القضائي وحق التفتيش للاماكن والاشخاص والبضائع ووسائل النقل داخل الدائرة الجمركية.

3. سلطة تقدير المادة الخاضعة للضريبة: حيث اعطيت الادارة الضريبية سلطة تقدير البضائع وحرية كبيرة في تجميع البيانات والادلة ومناقشة الممول لمعرفة المادة الخاضعة

4. للضريبة وهذه الحرية للادارة الضريبية في نطاق السعي للتقرب الى حقيقة المادة الخاضعة للضريبة.

5. حق توقيع الجزاءات: حيث فرض المشرع جزاءات مختلفة على كل من يخالف احكام القانون وذلك لتقدير الوعاء الضريبي وتحديد دين الضريبة بدقة وتعويض الخزانة العامة عن الاضرار التي يسببها عدم الوفاء بالضرائب في الاوقات المعلومة قانونيا. ومن هذه الجزاءات الغرامة والتعويض والحبس، فالمشرع الضريبي المصري قرر: الغرامة والتعويض معا جزاء عدم تقديم الاقرارات او المستندات او البيانات التي

---

(1) قدري نوقولا، عطيه: **ذاتية القانون الضريبي**، مرجع سابق، ص186.

يحتاجها فرض الضريبة كما فرض الحبس والغرامة او احداهما فضلا عن التعـويض على كل ممول قصد التخاص من اداء الضريبة كلها او بعضها سواء اعطـاء بيانـات غير صحيحة او استعمال طرق غير مشروعة في اخفاء مبالغ تخضع للضريبة وكذلك الحبس والغرامة او احداهما على كل من عمل على تحـريض الممـول او مـساعدته للتخاص من الضريبة حيث يكون مسؤولا مع الممول على ما يترتب على فعلـه مـن فروض ازاء الضرائب.وكذلك الموظفين عليهم ابلاغ الضريبة بالبيانات التـي تتـصل بعملهم ويتعرضوا لجزاءات مالية في حال تواطئهم.

6. حق القيام بالاجراءات التحفظية على اموال الممول لضمان تحـصيل ديـن الـضريبة اعطيت مصلحة الضرائب حق القيام باجراءات لضمان تحصيل دين الضريبة ومن هذه الاجراءات منح الخزانة العامة حق تحصيل الضريبة اداريا دون اللجوء الـى القـضاء لسرعة التحصيل وكذلك وسيلة الحجز التنفيذي على اموال الممول بقيمـة مـا يكـون مستحقا من الضرائب.

وقرر القانون الضريبي جعل دين الضريبة على جميع اموال المدين المنقـول وغيـر المنقول ومنح الخزانة العامة حق التتبع للحصول على المبلغ المستحق ضمانا لحقوقها وضـمانا للتحصيل فدين الضريبة يجب ان يدفع اولا ثم يحق للمدين المعارضة بعدها وهذا هو المبدأ.

فهذه الجزاءات الضريبية حماية لحقوق الخزانة وهذه الاحكـام والجـزاءات يقررهـا القاضي الضريبي حسب القانون الضريبي فاذا لم يجد هذه الاحكام في القوانين الاخرى فعليه ان يجتهد ويبتكر الاحكام المنسجمة مع القانون الضريبي.

حقوق الممول:

عمل القانون الضريبي على تنظيم قواعد تحصيل الضريبة ولا تحـصل الـضريبة الا بتوافر الواقعة المنشئة مع تحديد اجراءات ربطها وتحصيلها كما نظم جهات الاختصاص التـي تفصل بين الممول والادارة في حال وجود نزاع حول تقدير الـضريبة كمـا حـدد المواعيـد والاجراءات اللازمة لضمان العدالة وحسن تقدير الوعاء.

واخيرا يعطي المشرع الضريبي الحق للممول في التظلم من قرارات التقـدير وابـداء اعتراضاته الى الجهة التي تولت الربط لكي تراجع نفسها ويتاكد الممول من الوصول الى تحديد دين الضريبة اللازم دفعه الى مصلحة الضرائب نتيجة نشاطه واعماله.

تأثير القانون الضريبي على تفسير القوانين الضريبية[1]:

ويعني ذلك انفتاح الغامض من عباراتها وسد النقص الذي قد يوجد في نصوصها وازالة التناقض في احكامها وتفسير القانون الضريبي يأخذ شكلا من ثلاثة: لتفسير التشريعي يقوم بـه المشرع بتوضيح بعض النصوص التي حدثت خلافات حولها او تفسير فقهي يحـاول الفقهـاء القانونيين تحليل ودراسة القوانين الضريبية من اجل استخلاص قواعدها ومبادئها من اجل سـد النقص فيها وايجاد الحلول الملائمة لها. وقد يكون التفسير قضائيا للكشف عـن ارادة المـشرع الحقيقية او العمل على ايجاد الحلول الملائمة عن طريق الاسـتنتاج او الالتجـاء الـى حكمـة التشريع واعماله التحضيرية ومصادره التاريخية.

والتفسير الذي نعنى به عند دراسة القانون الضريبي واثره على التفسير هـو التفـسير الفقهي والقضائي، ويثار حولهما التساؤل في كيفية تفسير القانون الضريبي هل يفـسر حرفيـا مناطا بالنصوص التشريعية دون الاستعانة بوسائل خارجية كالاعمال التحضيرية او المـصادر التاريخية وهذا يسمى التفسير الضيق للقانون الضريبي ام هل يفسر القانون الضريبي عن طريق العمل على كشف ما يقصد به المشرع الضريبي من النص من خلال القيـاس والاسـتنتاج او الاعتماد على التفاسير السابقة وهذا ما يطلق عليه علم التفسير الواسع. ولكن نـرد علـى هـذا التساؤل في انه يجب التفريق بين حالتين اما ان يكون النص الضريبي واضحا لا غموض فيـه ولا لبس او ان يكون غامضا لا يفصح عن غرض الشارع.

الحالة الاولى: هي وضوح النص ووضوح ارادة المشرع حيث يخرج النص من التفسير الـى التطبيق المباشر والصحيح وفي هذه الحالة لا يجوز الالتجاء فيها الـى المـصادر التاريخيـة الاخرى وليس لهذه افضلية على النص التشريعي.

---

(1) الحاج، طارق: **النظم بين النظرية** والتطبيق، ص90.

الحالة الثانية: هي غموض النص والتي لا تنم عن رغبة المشرع بصورة كاملة فهنا يختلف الفقه والقضاء اختلافا كبيرا حيث يوجد فريقان لكل منهما رأيه في التفسير:

الاول: ينادي بالالتزام بالتفسير الحرفي على اساس انه قانون استثنائي لا يخضع للقوانين الاخرى وهذا الاتجاه نادى به كتاب المالية العامة منذ ان ظهرت التشريعات الضريبية وانصار هذا الفريق يرون ان مصدرا واحدا للقانون الضريبي وهو التشريع وارادة الشارع هي المصدر الوحيد لهذا القانون فلا يمكن ان يتجاوز التفسير الكشف عن معنى النص التشريعي ومداه كما يحدده المشرع حتى بعد ان تغيرت النظرة الى مصادر القانون بصفة عامة واصبح العرف او البحث العلمي هما المصدر للقانون ويمكن استخدامهما في القوانين الوضعية.

ويرى الاستاذ "Geny" ان هذا التفسير العلمي الحر لا يدع مجالا لتفسير الضرائب بمعنى ان القاضي لا يستطيع انشاء الضرائب او زيادتها.

وقد ظل التفسير الحرفي للتشريعات الضريبية المبدأ المتفق عليه في الفقه الفرنسي الى عهد قريب فلا يتوسع في تفسيرها بحجة ان القانون الضريبي كباقي العقوبات يعد قيدا على حرية الافراد في العمل والتملك وهذه الاستنتاجات لا يجوز مدها بطريقة الاستنتاج والقياس وكا هو الحال بالنسبة للقانون المدني حيث يفسر الشك لصالح المدين واعتمادا على القاعدة العامة في الاثبات بوقوع عبئه على المدعى حيث ان القانون الضريبي يجب ان يفسر لصالح الممول (المدين) وفي حالة عدم وجود النص الذي يفرض الضريبة فيجب عدم مطالبة الممول بشيء منهما لان الاصل هو براءه الذمة حيث انه لا ضريبة بلا جريمة ولا عقوبة بلا جناية ومن هنا لا ينبغي استخدام القياس ابدا في مجال الضرائب. ان اغلب الفقهاء الذين يقرون بالتفسير الحرفي للقوانين الضريبية لا يستبعدون الطرق الاخرى في التفسير الحرفي للقوانين الضريبية ولكن بتحفظ بالغ الامر الذي لا يؤدي الى الخروج على فكرة التفسير الضيق للقانون الضريبي.

اما الفريق الثاني فهم يرون انه يجب ان يفسر قانون الضرائب كغيره من القوانين الاخرى من اجل الوصول الى الكشف عن ارادة المشرع وتطبيق القانون بطريقة سليمة دون انحياز للخزانة او الجور فيها والتفسير الواسع للقانون الضريبي، على عكس التفسير الحرفي له

الامر الذي قد يحمي الممول من تعسف الادارة ومن جهة يصون حقوق الخزانة مـن تهـرب الممولين من الضرائب المستحقة عليهم، اذن التفسير الواسع قد يحمي الممول من طغيان الادارة الضريبية اذا ما ارادت حرمان الممول من اعفاء يتمتع به نتيجة لنص قانوني عام تؤكـده ارادة المشرع وان التفسير الواسع قد يصون حقوق الخزانة ازاء الممول.

وتحريم الالتجاء الى القياس قد يؤدي الى الاخلال بمبدأ اساسي من مبادئ الدستور وهو مبدأ المساواة في تحمل الاعباء العامة هذا اذا تم تفسير القانون الضريبي بشكل ضيق.

يتفق الباحث مع رأي اخر في تفسير القانون الضريبي مثال ذلك رأي الدكتور "قـدري عطية"[1] الذي يرى ان القانون الضريبي له ذاتيته المستقلة وله قواعده الخاصة وبالتالي يجـب ان تفسر احكامه طبقا لذاتيته وحدها ودون الرجوع للاحكام والقوانين الاخرى وبهذا فلا يجـب اعتبار القانون الضريبي استثنائيا كما هو الحال بالنسبة لانصار فريق التفسير الحرفي ولا يجب اعتبار القانون الضريبي عاديا كما يراه انصار التفسير الحر الواسع ولكن يجب ان يفسر القانون الضريبي طبقا للمعنى الذي يقصده وفي نطاق المبادئ الضريبية في حدود ارادة المشرع فيكون التفسير واسعا او ضيقا حتى يتم التوصل الى الكشف عن قصد المشرع الخاص واذا لم يتم ذلك يجب تفسير النص لصالح الخزانة طبقا للقصد العام للمشرع الضريبي.

بناء على ما سبق فان تفسير القانون الضريبي وفقا لهذا المذهب يكون واسعا اذا كانـت ارادة المشرع الى تقدير قاعدة عامة حيث يجب ان يطبق النص حسب ما اراده المشرع وبذلك يفسر النص بطريقة القياس ولا يجب الالتجاء الى كافة التفاسير حتى تكون ارادة المشرع حقيقة كاملة.

وبناء عليه نرى القضاء الفرنسي يستخدم قاعدة التفسير الحر بالنسبة للـضرائب علـى اساس ان ارادة الشارع الضريبي تتمثل في تقرير قاعدة عامة تتمثل بفرض الضريبة المباشـرة على كافة الدخول وعدم اجازة أي تهرب منها تحت حجة انه لم يرد فيه نص ذلك لان نظـام المشرع الضريبي الفرنسي يريد وضع نظام ضريبي كامل بشأن ضريبة الدخل.

(1) قدري نوقولا، عطيه: **ذاتية القانون الضريبي**، مرجع سابق، ص160.

اما القضاء المصري فيطبق التفسير الواسع للقانون الضريبي فيما يتصل بضريبة الدخل حيث قضت محكمة النقد في احد احكامها سنة 1950 ان الالتزام بالضريبة على الارباح التجارية والصناعية انما تقع على الشركاء وليس على الشركة لان ارباح الشركة اصلا تؤول للشركاء فتحسب عليهم الضريبة.

ومن جهة ثانية فان تفسير القانون الضريبي لهذا المذهب يجب ان يكون ضيقا اذا ما ارادت ارادة المشرع الضريبي اعطاء النص تفسيرا ضيقا ومحدودا او الى اللجوء الى حكم استثنائي حيث يطبق النص على الامور التي ارادها المشرع لا الى غيرها مثال ذلك في فرنسا بالنسبة للضرائب غير المباشرة يلجأ المفسرون الى المفهوم الضيق للقانون الضريبي لان ارادة المشرع في فرنسا بالنسبة لهذا النوع من الضرائب انه قصد وقائع معينة جعل الالتزام الضريبي قاصرا عليها ولا يمتد الى غيرها مثل الالتجاء الى طريقتي التوسع في التفسير او القياس.

الخلاصة:

في حال تفسير القانون الضريبي: اذا كان القانون الضريبي واضحا لدى رغبة المشرع فان الفقه والقضاء يعملان على تطبيق النصوص الضريبية كما هي اما اذا كان النص غامضا فينبغي البحث عن روح التشريع والتعرف على النية الحقيقية للمشرع واذا كانت نيته تطبيق حكم استثنائي وجب الالتزام بالتفسير الضيق للقانون ولا يجوز القياس اما اذا كانت نية المشرع هو ايجاد قاعدة عامة في احدى مجالات الضرائب فيتم اللجوء الى التفسير الواسع والى القياس، واللجوء الى الاعمال التحضيرية والمصادر التاريخية وكافة طرق التفسير وذلك للوصول الى غاية المشرع الحقيقية من هذه النصوص.

ثانيا: المكلف[1]

ان اصطلاح المكلف الذي سوف نقوم بدراسته في هذه الصفحات يعني الشخص الطبيعي او المعنوي الذي يقوم برفد الخزانة العامة بما يقوم بتوريده من ضرائب محددة.

(1) انظر د. محي محمد سعد، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، ص143 وما بعدها.

فالإدارة الضريبية تطالب المكلفين بسرعة تسديد ما في ذمتهم من ديون ضريبية للخزانة العامة للدولة.

وفي ضوء ما تقدم.تتفرع دراستنا في هذا المجال إلى ثلاثة أقسام هي على الترتيب:

1- مفهوم المكلف

2- حقوق المكلف

3- التزامات المكلف

مفهوم المكلف

لتحديد مفهوم المكلف فانه يتعين تعريف المكلف في القانون الضريبي وكـذلك الحـديث عن تنوع المكلفين وتقسيماتهم ووسائل معيشة المكلف. واستنادا إلى ذلك تنقسم دراستنا في هـذا الاتجاه إلى أربعة أقسام:

1- عريف المكلف في القانون الضريب

2- تنوع المكلفين

3- تقسيمات المكلفين

4- وسائل معيشة المكلفين

أولا: تعريف المكلف في القانون الضريبي

"المكلف هو كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون"[(1)].

وبهذا الاتجاه يمكن تعريف المكلف:هو كل شخص ملزم بدفع المساهمات الضريبية مـن ضرائب ورسوم والتي يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون.

---

(1) انظر القانون ضريبة الدخل الفلسطيني لسنة 2004، مادة رقم 1.

واستنادا إلى ذلك فان أي شخص يتمتع بأحد الدخول التي نص عليها القانون في مـواده المختلفة يدخل ضمن تعريف المكلف وعليه بالتالي ان يدفع الضريبة المقررة كالتزام:

1- الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

((الشخص الطبيعي: المكلف الفرد والشريك في شركة التضامن وشـركة التوصـية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون)).

((الشخص المعنوي: كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنويـة كجمعيـات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة، أو ذات المسؤولية المحـددة وشـركات التوصـية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية)).

2 ـ الضريبة على أرباح شركات الأموال

((الشركة: الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المـسجلة فـي فلسطين وفقا لقانون الشركات المعمول بها، والـشركة الأجنبيـة أو فروعهـا العاملـة فـي فلسطين)).

((طريقة فرض الضريبة: تفرض الضريبة على مجموعة الدخل الخاضـع للـضريبة وبصورة موحدة،ويتم تطبيق التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة)).

3 ـ ظاهرة نقل عبء الضريبة

لقد اتضح لنا ان المكلف هو ذلك الشخص الذي يتحمل العبء القانوني للضريبة، لكـن الملاحظ أن المكلف بهذا المعنى قد لا يتحمل دائما العبء الاقتصادي أو العبء المادي للضريبة كما يحصل في حالة ظاهرة نقل عبء الضريبة حيث يتم فرض الضريبة على المكلف قانونـا، ويمكن لهذا الأخير من نقل العبء إلى شخص غيره وذلك الذي يدفعها. هذه الظاهرة تحدث في الضرائب غير المباشرة (تاجر الجملة - تاجر التجزئة - المستهلك).

4 ـ حالة التضامن عند إعسار المكلف وحالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع:

لقد عرفنا أن المكلف يجب أن يدفع الضريبة شخصيا ولكن قد يسمح القانون في الواقـع لطرف الخزانة العامة أن تطالب بدفع الدين الضريبي من شخص غير شخص المكلف وهو هنا المدين بالضريبة. لذلك لا بد من التفريق بين المكلف والمدين في حالتين أساسيتين وهما:

حالة التضامن عند إعسار المكلف وحالة تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع

أ ـ حالة التضامن عند إعسار المكلـف: حدد القانون حالة التضامن هذه وذلـك بكونهـا فـي مواجهة ممثلي المكلف او في مواجهة خلفه اعتمادا على أن التضامن الضريبي بـين المكلـف والمدين يبعد الخسارة عن الخزانة التي تنتج عند إعسار المكلف،إضافة إلى حالة الغش التي قـد تحدث بين المكلف وبعض الأشخاص بهدف التخاص من عبء الضريبة.

ب- حالة الحجز من المنبع: تلزم الإدارة الضريبية من باب التبسيط في التحـصيل الـضريبي شخصا اخر غير المكلف وهو المدين بالدخل ((مثلا صاحب العمل)) بان يخـصم مـن الـدخل مباشرة مبلغ الضريبة،فهو بذلك المدين بالدخل وهو المدين بالضريبة. إما صـاحب الـدخل أو المستفيد من الدخل فهو هنا المكلف.

ثانيا: ـ تنوع المكلفين[1]

المكلفون سواء كانوا طبيعيين أو معنويين يمكن ان يتفرعوا حسب طبيعتهم ووضـعهم الاجتماعي أو المهني.

1- التنوع في الطبيعة:

ان المكلف قد يكون شخصا من أشخاص القانون العام أو شخصا من أشخاص القـانون الخاص، وفي ما يلي سنتعرض لطبيعة كل مكلف من هؤلاء المكلفين.

(1) محي محمد سعد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية،** مرجع سابق، ص147 وما بعدها.

أ - المكلف الأجنبي: المعروف في الماضي أن الدبلوماسي هو الشخص الأجنبي الوحيد وهو كذلك لم يكن مكلفا بسبب الإعفاء الضريبي،إلا انه مع تطور وتقدم وسائل المواصلات فقد تكاثرت وتعددت الشركات الدولية بجنسيات متعددة وكذلك العاملون من الأفراد والذين يقيمون او يعملون في الخارج. ويلاحظ انه لا توجد قاعدة عامة في القانون الدولي تمنع الدولة من سياسة التمييز الضريبي بين الوطني والأجنبي. كذلك توجد معاهدات ثنائية تتعهد بعدم التمييز الضريبي ومعاهدات التكامل الاقتصادي.

ب- الشخص المعنوي كمكلف: يستشف من الواقع العملي أن عدد الشركات المكلفة يتزايد وان إنشاء الضرائب على الشركات كأشخاص معنوية يعد استحداثا لمكلفين جدد.

ج - الأشخاص المعنوية العامة كمكلفين: من استطلاع النظام الضريبي يتبين لنا أن مشروعات القطاع العام ليست فقط التي أصبحت مكلفا ولكن إضافة إلى ذلك مشروعات المحليات أو المحافظات.

2- التنوع في الوضع المهني أو الاجتماعي:

أوضاع المكلفين تتحدد بناء على طوائفهم الاجتماعية والمهنية،الأمر الذي يؤدي إلى تباين أساس الفرض الضريبي.

أ- تنوع وضع المكلف على أساس مقدار الفرض الضريبي ليس المكلفون على نفس الدرجة من المقدرة التكليفية التي تختلف من مكلف إلى آخر وقد تختلف من ضريبة إلى أخرى بناء على الظروف العائلية والشخصية لكل مكلف وبناء على قدرته على الدفع مما يجوز تسميتها بمبدأ الشخصية في الضريبة.

ب- تنوع وضع المكلف على أساس مركزه المهني والاقتصادي الإطار المهني للمكلف في المجتمع (مركزه الاقتصادي) هو الذي يحدد الأهمية المالية له.

تقسيمات المكلفين

لتحديد تقسيمات المكلفين يأخذ المشرع الضريبي بعدة مقاييس،فقد يعتمد على صغار ومتوسطي وكبار المكلفين، وقد يعتمد على رقم الأعمال أو الدخول أو الضريبة المدفوعة بواسطة المكلف.

التقسيم الأول: تقسيم المكلفين على أساس كبار ومتوسطي وصغار المكلفين.

يتم تمييز فئة صغار المكلفين في مقابل المكلفين الآخرين بالاستناد إلى الإعفاء الضريبي بعد أن يتضح من هو المكلف الملتزم ومن هو المكلف المعفي.

التقسيم الثاني: تقسيم المكلفين على أساس معيار اجتماعي (معيار المعرفة والسلطة أو القدرة).

أ- المكلف البسيط: وهو عادة المكلف الأعزب المجرد من كل شئ حيث ليس لديه زوجة ولا أطفال ولا ذمة مالية ولا دخول مميزة.

ب- المكلف المتوسط: يوجد بين المكلفين مجموعة على شكل كتلة أو جبهة مركزية تتعلق بحالات متعددة. وهذه المجموعة تتميز بخصائص مشتركة.

التقسيم الثالث: المكلفون المخططون أو المديرون:

وهؤلاء هم عمالقة الاقتصاد الذين يمتلكون الإمكانية والمعرفة إضافة إلى القدرة والسلطة. وأهمية هؤلاء المكلفين تتركز في ثقلهم الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي مما يتيح لهم إمكانية الحصول على القوانين الضريبية التي تتلاءم مع مصالحهم.

وسائل معيشة المكلف[1]

وفقا لما جرت عليه الأمور عادة،فان المكلف لا بد ان يكون له محل محدد يتواجد فيه وان يكون له كذلك السبيل المادي الذي يعيش منه حياته وعليه تفرض الضرائب.

---

(1) محي محمد سعد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية،** مرجع سابق، ص40.

1- مكان معيشة المكلف:

المكلف كفرد يعيش حياته في المجتمع داخل دولته أو داخل دولة أجنبية وفي إقليم معين وداخل سكن محدد ويوجد له مقر عمل رئيسي معلوم وهو الذي محل ربط الضريبة وفي هـذا الشان ينص القانون الضريبي الفلسطيني في المادة 1 على ما يلي:

"المقيم: الفلسطيني الذي سكن فلسطين مدة لا تقل عن (120) يوما خلال السنة التي تحقق فيهـا الدخل متصلة أو متقطعة وكان له مكان إقامة دائم في فلسطين وعمل عملا رئيسيا فيها.

- الفلسطيني إذا كان خلال أي فترة من السنة موظفا أو مستخدما لدى السلطة الوطنيـة أو أي هيئة محلية.

- الفلسطيني المعار إلى شخص معنوي خارج فلسطين.

الشخص الطبيعي غير الفلسطيني الذي سكن فلسطين خلال السنة التي تحقق فيها الدخل مدة لا تقل عن (183) يوما متصلة أو متقطعة.

...الشخص المعنوي المؤسس بموجب القوانين الفلسطينية ويكون مركز إدارته في فلسطين".

وسائل معيشة المكلف:

ينفق المكلف على حياته الخاصة وعلى حياة أسرته من موارده المادية الخاصـة بـه، وعليه فان المكلف في حالة تزايد الاستقطاعات الضريبية فإنها ستقوده إلى عـدد مـن النتـائج الهامة والتي سوف تؤثر على مستوى معيشة المكلف فقد تمنعه أو تحرمه مـن بعـض الـسلع الاستهلاكية التي كان يستطيع اقتنائها قبل الفرض الضريبي،كذلك تؤثر في الادخار إما بإنقاصه أو عدم إمكانيته،إضافة إلى أن الاستقطاع الضريبي قد يقود إلى التضحية بمدخرات سابقة مـن اجل الاحتفاظ بمعدل استهلاك معتاد. كذلك فان أحد نتائج الاسـتقطاع الـضريبي هـو الغـش الضريبي للتخلص من ثقل الضريبة.

حقوق المكلفين

أ- الحقوق الأساسية للمكلف.

ب- الضمانات الممنوحة للمكلف.

الحقوق الأساسية للمكلف:

يرغب المكلف دائما في وجود التوزيع العادل للأعباء العامة، وتمشيا مع هـذا المعنـى فهو يتمنى أن تصان حقوقه كمواطن محترم انطلاقا من احترام الحرية الفردية وحـق الـدفاع وسبل الطعن وكذلك العقوبات الرادعة والمتلائمة مع حجم المخالفات.

ومن أشهر الحقوق الأساسية للمكلف في الميدان الضريبي نجد:

1- مبدأ الموافقة أو الرضاء بالضريبة.

2- الحق في الاعتراض.

3- الحق في الاستعلام الضريبي.

4- الحق في المساعدة الضريبية.

5- الحق في اللجوء إلى القضاء.

6- حق المكلف في استرداد المبالغ الزائدة.

7- حق المكلف في احترام حريته وفي مقاومة الظلم.

الضمانات الممنوحة للمكلف[1]

1- ضمانات المكلفين أثناء الفحوص والمراجعات الدقيقة لكل الحالات الضريبية.

2- تعميق الضمانات بصدد السر المهني.

---

(1) د. محمد سعد: الأطار القثانوني بين الممول والأدارة الضريبية، مرجع سابق، ص50.

3- إمكانية تصحيح الربط النهائي للضريبة.

4- ضمان خاص بتشكيل لجنة الطعن.

5- ضمان توصيل المعلومات الضريبية للمكلفين بكل وسائل الإعلام المختلفة المرئية والمسموعة والمكتوبة.

6- ضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

التزامات المكاف

1- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي.

2- الالتزام بدفع الضريبة.

3- الالتزام بتقديم الدفاتر والسجلات.

4- الالتزام بالأخطار عن التوقف عن العمل.

5- الالتزام بالأخطار عن الشقق المفروشة.

6- الالتزام بعمل البطاقة الضريبية.

7- الالتزام بتقديم إقرار الثروة.

8- الالتزام بتقديم أخطار مزاولة النشاط.

ثالثا: الإدارة الضريبية

تكمن أهمية الإدارة الضريبية في كونها الأداة التي ترتكز عليها الدولة في تطبيق إحدى أهم السياسات المالية للدولة ذلك أن إيرادات الضرائب هي بند مهم من بنود موازنة الدولة[1].

حيث ان العائدات الضريبية للسلطة الفلسطينية من العام (2002) بلغت ما نسبته 78% من إجمالي الإيرادات المحلية للسلطة. "اما مستوى كفاءة الادارة الضريبية فكثيرا ما تكون هي

(1) قانون الموازنة الفلسطيني لعام (2003)، كشف الإيرادات المقارن، وزارة المالية الفلسطينية.

الفيصل في امكانية تطبيق ضريبة ما وتحقيق اهداف السياسة الضريبية او عدم تحقيقها. لـذلك فانه يجب ان يراعي عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الانواع من الضرائب التي يمكـن للجهاز الضريبي المتاح ادارتها بكفاءة مرتفعة"[1].

أهمية الإدارة الضريبية[2]

يتبلور نجاح الدولة في تحقيق الأهداف التي تؤمن للمواطن عيشا كريما في ظل نظـام سليم ذلك أن حياة المواطن الإيجابية تتحقق بنجاح الدولة في تطبيق السياسات الاقتصادية.

والنظام الضريبي هو انعكاس لسياسة الدولة المالية كأحد أهم وحدات النظام الاقتصادي. وتكمن أهمية النظام الضريبي في مرونة تطبيقه بسائر الأوضاع وفي الفهـم الـصحيح لرسـم السياسات الضريبية للدولة.

مهام الإدارة الضريبية

1- التخطيط.

2- التنظيم الضريبي.

3- التوجيه.

4- الرقابة.

الإدارة الضريبية في فلسطين

لقد ورثت السلطة الفلسطينية عن الاحتلال النظام الضريبي الـذي كـان مطبقـا فـي الأراضي المحتلة منذ عام (1967) ميلادي،حيث أن القانون الأردني رقم (25) لسنة (1964) كان القانون الضريبي المطبق قبل فترة الاحتلال في الضفة الغربية، والقانون رقم (13) لـسنة (1947) ميلادية في قطاع غزة.

---

(1) حامد دراز: **ماليه عامة**، ص87.

(2) أبو كرش، شريف مصباح: 2003، **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، ص18.

وعليه عدل الاحتلال هذه القوانين من خلال إصدار الأوامر العسكرية وشوه القـوانين المطبقة ولكن السلطة الفلسطينية جعلت الإدارة الضريبية تأخذ مفهوما فلسطينيا.

هيكلية مديرية ضريبة الدخل:

1- وحدة الرقابة والتفتيش.

2- وحدة التدريب والتوعية والإعلام.

3- وحدة التقدير والمسح الميداني.

4- وحدة المعلومات والبيانات.

5- وحدة الشؤون القانونية.

6- وحدة الشؤون المالية والإدارية.

7- وحدة الجباية والتحصيل.

8- وحدة الشركات (ضريبة دخل الشركات).

سلطات الإدارة الضريبية وحقوقها

أ- سلطات البحث والرقابة.

ب- سلطات ضمان التحصيل الضريبي.

سلطات الفحص والرقابة

أولا: الحق في الاطلاع.

ثانيا: الحق في الاستيضاح او التبرير.

ثالثا: الحق في الفحص الدقيق.

رابعا: الحق في تفتيش المسكن.

سلطات ضمان تحصيل الضريبة

1- سلطة توقيع الحجز على أموال المدين.

2- حق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد للوفاء بالدين الضريبي.

3- امتياز الخزانة.

أهم الالتزامات العامة للإدارة الضريبية[1]

1- عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها.

2- التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة.

3- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف.

4- عدم التدخل في الحياة الشخصية للمكلف

5- حق المكلف في الدفاع عن نفسه

6- احترام وقت المكلف

أهم الالتزامات الخاصة بالإدارة الضريبية

1- الالتزام بسر المهنة.

2- عبء الإثبات في بعض الحالات.

3- الالتزام بأخطار المكلف.

4- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وبواجباته.

5- الالتزام برد المبالغ التي حصلتها بدون وجه.

---

(1) محيي محمد سعد: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص60.

مقومات نجاح الادارة الضريبية:

يتطلب نجاح الادارة الضريبية في اداء وظائفها ان تتوافر لها عدة مقومات، لعـل مـن اهمها ما يلي:

1- توفر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة التي حققها ارتفـاع مـستوى أهيلها وتدريبها.

2- توفر نظم الرقابة التي تتميز بدقتها وسرعة اكتشاف مخالفات الاجهزة المختلفة، وفرض العقوبات المناسبة لضمان انتظام سير العمل.

3- "توفر نظم الاجور التي تكفل حصول موظفي الادارة الضريبية علـى اجـور تناسـب طبيعة وابعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات، وعلى مكافآت تشجيعية تنطـوي علـى حوافز فعالة للمجدين منهم"[1].

(1) عاصم بشور، نور ا نور ا ، يونس البطريق: **التشريع الضريبي**، ص50.

الفصل الثالث

أضواء على القانون الضريبي

اولا: ركائز القانون الضريبي

ثانيا: ضرورة الاصلاح الضريبي في السلطة الفلسطينية

ثالثا: ضمانات الادارة الضريبية

رابعا: ضمانات المكلفين

أولاً: ركائز القانون الضريبي

في هذا المبحث نقدم محاولة من اجل تصوير نظرية عامة للتشريع الضريبي تعبر من ناحية عن خصائصها القانونية المشتركة وبالمقابلة مع الشريعة العامة، وذلك بقصد الكشف عن مدى ما يتوفر للتشريع الضريبي من ذاتية في عالم القانون.

النظام الضريبي

"تتعدد تعريفات النظام الضريبي في الكتابات العربية والأجنبية فالبعض يرى ان مفهوم النظام الضريبي يتراوح بين مفهوم واسع ومفهوم ضيق"[(1)]. علما بأن النظام الضريبي يمثل مجموعة القواعد الوضعية المعمول بها فعلا في بلد وفي وقت معينين.

ولما كان النظام الضريبي يمثل - في هذا المعنى - ((القانون الضريبي)) او بعبارة اخرى ((التشريع الضريبي)) فإن دراسة التقنية الضريبية تعني وعلى وجه التحديد - دراسة التشريع الضريبي لبلد معين، وبمنهج التحليل القانوني بداهة.

تلك هي النظرة القانونية للضريبة في مواجهة النظرية العلمية والتي تعنى بتصوير الخصائص العامة لحدث الاستقطاع الضريبي في ذاته وفي علاقاته ومن ثم بالضريبة باعتبارها حدثا اجتماعيا.

أهمية دراسة النظم الضريبية

تتضح اهمية دراسة النظم الضريبية من استعراض تأثيراتها على كل من:

1- المستوى الوحدى للممول، الذي قد يبدى اهتماما بمركزه المالي قبل وبعد الضريبة.

2- المستوى التجميعي القومي، الذي قد يغرم او يغنم بسبب الضريبة.

3- المستوى الدولي الذي قد يهتم افراده بمقارنة الاعباء او المزايا الضريبية الدولية.

(1) عثمان، سعيد عبد العزيز: 2000، **النظم الضريبية(دخل تحليل مقارن)**، الدار الجامعية، ص15.

4- المستوى الدولي، الذي قد يهتم في اجمالية بمعالجة التشوهات التي قد تحدثها الضريبة في تخصيص الموارد الاقتصادية.

ولننتقل الآن الى تصوير الركائز العامة لذاتية القانون الضريبي ان الركيزة الام لهذه الركائز تتمثل في موقف النظام الرأسمالي من الحياة الاقتصادية ان النظام الكلاسيكي مبني على جعل سلطة الدولة بعيدة عن الحياة الاقتصادية فلا تظهر عليها الا في اضيق الزوايا. بناء على الفلسفة القاضية بان في كل تدخل من جانب السلطة في تلك الحياة اجحاف بالملكية الخاصة ومن ثم بالحرية، وان جهاز السوق كفيل بتحديد اثمان المنتجات، بل وبتوزيع الدخول الفردية على صورة تهيئ لمجتمع الوفرة المنشود.

ان تصميم النظام الضريبي هو فن الممكن المستحب وليس المستحيل الامثل، "وانه لا توجد نسخة واحدة للنظم الضريبية ولا حتى مجموعة محددة من النسخ للنظام الضريبي وانما كل نظام ضريبي هو نسيج وحدة لا ينبغي ان ينقل او يقلد او يكرر"[1]. واعتمادا على ما سبق ليس من سبيل لتمويل اجهزة الدولة الا بالاستقطاع من اثمان المنتجات والخدمات والدخول الخاصة الامر الذي يشكل تهديدا لالية جهاز السوق.

لذلك كان من غير المستغرب وبحكم فلسفة النظام الراسمالي ان يحاط الاستقطاع باشد القيود. وعليه جاء الاصل الاول من الاصول العامة المشكلة لذاتية القانون الضريبي والذي يتمثل في ان: القانون الضريبي هو قانون تشريعي المصدر أي ان ذلك يعني قصر الاختصاص في شئون الضرائب على سلطة التشريع.

واستطرادا من هذه الركيزة لا بد ان يجرى منطق الفلسفة الى النهاية فيرى في القانون الضريبي والصادر نيابيا تمثيليا قانونا محيقا بالحرية الفردية بل ومهددا لجهاز الثمن كله مما يتعين معه عدم التوسع في تفسير احكامه وهذا هو الاصل الثاني لذاتية القانون الضريبي. لكن الاستقطاع الضريبي لم يعد مجردا كأداة تمويلية لاجهزة الدولة وانما اصبح قادرا على تأكيد دور المقوم للاعوجاج المتوقع في آلية جهاز الثمن.

(1) محمد مرسي فهمي وآخرون: **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين**، ص65.

وهكذا تم وضع سلطة الدولة بقوتها الاكراهية المادية في مقابلة المـشروعات الخاصـة ونفوذها الاقتصادي.

وانطلاقا من هذا الواقع تمخض الاصل الثالث من اصول الذاتية المعتمد على المواجهة بين سلطة الدولة وبين القوى الاقتصادية العنيدة وهنا كان لابد ان يحاط مركز سلطة الدولة فـي شئون الضرائب بضمانات وامتيازات في مواجهة المكلفين من اجل ان تعمل الدولة فـي هـذا المجال من مركز قوتها السياسية والقانونية في مواجهة مراكز القوة الاقتصادية.

وتفرع عن هذا الاصل السالف الذكر امران مهمان:

أولاً: تكييف علاقة الممول بالادارة الجبائية تكييفا قانونيا مما يجعل هذه الادارة في مركزالقوة.

ثانيا: تخويل الادارة الجبائية طائفة من السلطات في مواجهة المكلفين بالضريبة واحاطـة ديـن الضريبة بطائفة امتيازات تخرج بها على اصول الشريعة العامة.

ومن الجديد بالذكر ان مولد القانون الضريبي الحديث يرجع الى عوامل سياسية صـرفة فقد ارتبط منذ مولده بنظام الحكم.

حيث ان النظام البرلماني في انكلترا وغيرها يعتبر هو والقانون الضريبي توأمان. لقـد ولدا معا ثم صار كل منهما يؤثر في الاخر، بل ان النظام البرلماني كان وليد القانون الـضريبي الى ان تطور قابعا في ظل هذا القانون.

وعموما فان تطور نظم الحكم في الدول العريقة دستوريا كان ينتج غالبا نتيجة لازمـة مالية تؤدي لنقل اختصاص مالي من هيئة حاكمة الى اخرى ومثال ذلك النظام البرلمـاني فـي انكلترا حيث تطور نتيجة مشاكل مالية من اجل حماية المكلفين بالضرائب.

وهذا الحال له شبيه في فرنسا وثورتها الكبرى عام 1789 التي تفجرت عـن مـشاكل مالية مما وجه رجال الثورة فيها الى العناية اولا بأمر القانون الضريبي مما يوحي من خلاله ان الحرية السياسية مرتبطة بالضريبة التي ترسخها.

واما عن رؤية الفيلسوف مونتسكيو من ان موارد الدولة ان هـي الا انـصبة يؤديهـا المواطنون من اموالهم لقاء ان تؤمنهم الدولة على ما يبقى في ايديهم منها ولتكفل لهم التمتع بها. هذا يعني ان المواطن يبرم لدى دولته عقد تأمين لقاء جعل يؤديه من هذا المال وهذا الجعل هو الضريبة.

وهذا الكلام الفلسفي هو كلام نظري بحت لانه يجافي فن الضريبة بالذات، حيث انه في ضرائب الدخل والتي تبدو وكأنها بصورتها تدفع لقاء ما تؤديه الدولة للمواطن، فليس ثمة مجال للربط النسبي بين خدمات الدولة واعباء الممولين المالية.

ان تصور الضريبة على هيئة اجر لخدمة الدولة يتعارض مع النظـام الواقـع والـذي بموجبه يدفع الغني ضرائب لا تعود حصيلتها بنفع الا على الفقير مثل التعليم المجاني والخدمـة الصحية العامة.

ولكن لاعتبارات صوب العدالة يعتمد تمويل هذه الخدمات على ضرائب يتحملها الاغنياء في اموالهم. وهكذا لا يتفق ذلك التصور المتقدم والواقع فالتاريخ لا يقره والنظام الضريبي يأباه.

وهناك نتيجتان اساسيتان لوجود الذاتية المستقلة للقانون الضريبي " فمن ناحيـة جعلـت هذه الذاتية دين الضريبة ممتازا ومحمولا وواجب الاداء رغم المنازعة في صحته او في مقداره ـ كما انها فرضت جزاءات خاصة تكفل الوفاء بدين الضريبة. ومن ناحية اخرى اثـرت هـذه الذاتية على طريق تفسير النصوص الضريبية فجعلت التفسير يتم في اطار هذه الذاتية من حيث ضرورة تفسير النصوص الضريبية طبقا للمعنى الخاص الذي يقـصده الـشارع وفـي نطـاق المبادئ الضريبية وفي حدود ارادة المشرع الضريبي"[1].

والآن نبدأ بتناول تأثير الذاتية على دين الضريبة:

لقد جعلت الذاتية من دين الضريبة دينا ممتازا ومحمولا وواجب الاداء ومن جهة اخرى جعلت الدين الضريبي لا يقاص من دين اخر اضافة الى انها اوجدت جزاءات خاصة تكفل

(1) الحاج، طارق: **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، ص80.

سداد دين الضريبة كما يلي:

أ- دين الضريبة دين ممتاز.

ب- دين الضريبة محمول لا مطلوب.

ج- دين الضريبة واجب الاداء رغم المنازعة في صحته او في مقداره.

د ـ دين الضريبة لا يقاص من دين اخر.

واما بخصوص تأثير ذاتية القانون الضريبي على تفسير القوانين الضريبية فانـه " فـي حال وضوح النص الضريبي ووضوح نية ورغبة المشرع فان الفقه والقضاء يناديان بضرورة تطبيق النصوص الضريبية كما هي ولا تحتاج الى تفسير لها فهي واضحة، اما اذا كان الـنص يشوبه الغموض فانه ينبغي البحث في روح التشريع والتعرف على النية الحقيقية للمشرع فـاذا كانت نية المشرع هي تقرير حكم استثنائي او على سبيل الحصر وجب الالتزام بالتفسير الضيق للقانون ولا يجوز معه القياس، اما اذا كانت نية المشرع من التشريع هو ايجاد قاعدة عامة فـي مجال من مجالات الضرائب فانه يلجأ في ذلك الى التفسير الواسع والى القياس ويمكن العـودة الى الاعمال التحضيرية والمصادر التاريخية وكافة طرق التفسير بهدف الوصـول الـى غايـة المشرع الحقيقية من هذه النصوص"[1].

ولو انتقلنا من ميدان السياسة الى ميدان القانون لوجدنا ان القانون الضريبي يتأسس على مبدأ من مبادئ القانون العام ذلك المبدأ القائل بان انشاء الضرائب خاصة من خصائص السيادة. وبالتالي فان هذا يعني ان فرض الضريبة هو ضرب من ضروب سن القانون. والسيادة مطلقـة لا قيد لها ذلك بأن تعليق حق صاحب السيادة في سن القوانين على رضا غيره لا يلائـم فكـرة السيادة.

ولو نظرنا الى العلاقة التي تربط الضريبة بالزكاة لوجدنا انهما مختلفان كل عن الاخر، فالضريبة فيها عنصر الاكراه والاجبار والقهر بينما الزكاة تطهير للنفس وتزكية للروح مصداقا

(1) الحاج، طارق: **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، مرجع سابق، ص95.

للقرآن الكريم اما مصطلح المكلف فيرى الباحث ان فيه اهدار للنفس البشرية ويـوحي لـسامعه بنبرة لا تتفق وكرامة النفس البشرية لذلك كان التشريع الضريبي المصري موفقا فـي اطـلاق مصطلح الممول عوضا عن المكلف.

وسلطة سن القوانين المطلقة هذه تنطوي على حقوق السيادة وخصائصها جمعاء، والدقة تقضي بالتنبية الى ان ليس للسيادة سوى خاصة واحدة هي سن القوانين وما عداها مـن حقـوق صاحب السيادة ان هي الا وجوه لهذا الحق الرئيسي او فروع منه.

ومن بين هذه الحقوق (وجوه سن القوانين) هو حق صاحب السيادة في فرض الضرائب على رعاياه واعفائهم منها. وبهذا نستطيع ان نربط بين حق سن القانون وحق فرض الـضريبة مما يعني ان انشاء الضرائب من شأن صاحب السيادة بقانون يسنه وسلطة مطلقـة شـأن سـن القوانين، مما يعني ان انشاء الضريبة لا يتوجب الحـصول علـى رضـا الانـداد او الرعايـا (الممولين او ممثليهم).

لقد انكمش هذا المبدأ السياسي المنبت (مبدأ رضا الممولين) واصبح من ودائع التـاريخ. ان منطق القانون لا يرى في اقرار البرلمان للضريبة ما يعكس رضا المـولين لان الـضريبة رغم ذلك التقرير يظل الوفاء بها جبريا لكل ممول على حدة.فالضريبة المقررة عن برلمـان او حكومة تحمل عنصر الاكراه كخاصية رئيسية تنبعث عن كون دين الضريبة بمنطق القانون ينشأ عن ارادة منفردة "الهيئة الحاكمة بأي شكل "وعن كون الضريبة تجبى عند الاقتضاء جبـرا أي انها فريضة جبرية تحيق بماله، لذلك من المستساغ تحويل لفظ الممول الى مكلف وعن الضريبة بأنها فريضة وكلها الفاظ تنطوي على الاكراه. لقد تخلت فكرة الضريبة التعاقدية التي استند اليها (مبدأ رضا الممولين) في ظل المذهب الفردي عن مكانها لفكـرة الفريـضة او التكليـف. لقـد اضحت الضريبة لا قيد عليها فلم تعد تتوقف على رضا المواطنين بل اصبحت من شأن الدولـة وحدها بوصفها ممثلة للجماعة وسلطتها مطلقة غير مشروطة فهي تنتهل عن طريقها من اموال الافراد بقدر صالحها.واستنادا لما تقدم اضحت الضريبة قانونيا لا تعدو ان تكون دينا للدولة قبل الممول وبالتالي اضحى اسلوبها ينحصر في انه اسلوب تشريعي لتوزيع الاعبـاء العامـة بـين

المواطنين.وجملة القول ان مشروعية الضريبة في ظل القانون العام الحديث تقتضي ان يسلك الحاكم في انشاء الضريبة وتعديلها الاسلوب التشريعي.وهناك امر اخر يتفرع عن شرط تقرير الضريبة بقانون حتى تعتبر مشروعة.ذلك هو امر تدخل الشارع الذي انشا الضريبة ووضع نظامها من بعد ذلك الانشاء فيرخص لرجال التنفيذ بتحصيلها ولا تكون الجباية مشروعة الا اذا تمت بناء على ذلك الترخيص.

ثانيا: ضرورة الاصلاح الضريبي في السلطة الفلسطينية(1)

يواجه وضع الضرائب في فلسطين مشاكل عديدة يتسنى ايجازها كما يلي:

غياب التشريع القانوني: بسبب التشابك الحاصل ما بين ضرائب المرحلة السابقة والمرحلة الانتقالية وقيود التغيير في الضرائب غير المباشرة فانه يوجد هناك فراغ قانوني متعلق بالضرائب غير المباشرة والمطبقة اليا بعد تطبيقها في (دولة الاحتلال) دون ان تكون مشرعة في السلطة الفلسطينية مثل تعديل رسوم الجمارك وضريبة المشتريات او ضريبة القيمة المضافة. حيث يوجد عدة ضرائب غير مباشرة مثل ضريبة المشتريات التي ينعدم التشريع الضريبي الخاص لفرضها ولكن يصبح فرضها آليا بعد فرضها على مستوردات دولة الاحتلال.

كذلك ينعدم الاتضاح في الفروق بين الرسوم الجمركية وضريبة المشتريات ورسوم الانتاج التي لا يوجد تطبيق لقوانينها والتي استبدلت بضريبة المشتريات من غير ان يوجد تشريع ضريبي خاص بذلك.

والاحق ان يذكر هو وجود الفراغ القانوني لفرض الضرائب غير المباشرة ومن ضمنها الرسوم الجمركية وضريبة المشتريات ورسوم الاضافة.

تعدد الضرائب التي يدفعها الممول:

هناك عدة ضرائب تدفع للسلطة الفلسطينية من قبل الممولين وهي ضرائب متكررة مثل الضرائب المحلية والضرائب غير المباشرة.

(1) جامعة القدس المفتوحة، محاسبة ضريبة الدخل، 2006، مرجع سابق، ص49.

ولمجرد المثال فان منشأة اعمال فلسطينية يتطلب منها ان تتعامل مع اثني عشرة نوعـا من الضرائب اما بالتحصيل او الدفع او كليهما كما هو موضح في الجدول في الصفحة التالية.

وحيث انه لا يوجد دليل يوضح ان كثرة انواع الضرائب او تشابكها يؤدي الـى زيـادة الحصيلة الضريبية او ان هناك مبررات اجتماعية او اقتصادية لكثرتها فعليه فان هنـاك امـس الحاجة الى انقاص عدد هذه الضرائب مع تخفيض المعدل من اجل ايفـاء الغـرض المتمثـل بالابقاء على قيمة الضرائب المحصلة بنفس القيمة الحالية بل ان الادهى مـن ذلـك ان يـؤدي التساهل والوضوح في انواع الضرائب الى زيادة حصيلتها وهو ما اثبته حقل التجارب الحديث في بعض الدول.

تعدد الادارات الضريبية: لا بد من اعادة هيكلة ادارة الضرائب حسب ما تقتضي الحاجة ذلك اننا نجد اربعة دوائر مستقلة يناط بها موضوع الضرائب وهي: دائرة ضريبة الدخل، ودائرة القيم المضافة المكوس، ودائرة الجمارك، والدائرة المالية التي تتولى ادارة، وتحصيل ضرائب العقارات (دائرة الاملاك). وهناك امكانية لدمج كل الدوائر غير المباشرة في دائرة واحدة ويمكن كذلك ان تلغى مكاتب المالية التي تتولى تحصيل ضريبة العقارات لتعاد الى البلديات التي تتولى بدورها تلك المهمة.

تشابك الضرائب غير المباشرة: هناك حاجة لان تدمج هذه الضرائب جميعا حيث انها ضريبة مضافة على السلعة او الخدمة المنتجة محليا او المستوردة لان الممول يدفعها عند حصوله على الخدمة او السلعة.

ثالثا: ضمانات الإدارة الضريبية

"ان من بين ابرز معالم ((ذاتية القانون الضريبي)) خروج هذا القانون على ((الـشريعة العامة)) وما في حكمها من الاصول القانونية التي تحكم علاقات الادارة العامة بالافراد، وذلـك بصدد علاقة الادارة الجبائية بالمكلفين بالضريبة"[1].

---

(1) بدوي، محمد طه: **الأصول العامة للتشريع الضريبي**، مرجع سابق، ص86.

ولو نظرنا نظرة محيطة الى النظم الضريبية المعاصرة لوجدنا ان هناك ما يؤكد ان هذا الخروج هو لحساب الادارة الجبائية بصورة شبه مطلقة لان ما تبقى مـن ضـمانات المكلفـين بالضريبة بموجب هذه النظم لا يترك مجالا للاقتراب بصورة معتبرة من الـسلطات المخولـة للادارة والتي عنوانها الخروج على الشريعة العامة وما في حكمها من اصول قانونية.

وايا كان موضوع اختلال التوازن بين سلطة الجباية وضمانات المكلف بالضريبة فـان لهذا الخروج ما يبرره استنادا الى الاساس الموضوعي في واقع النظام الراسمالي الـذي يقـوم على جعل الدولة بعيدة عن النشاط الاقتصادي هذا النشاط الذي يتحكم به جهاز السوق بالياتـه انطلاقا ايدولوجيا الى النظر الى الملكية الخاصة في صورة الحق المقدس بحيث تنحصر وظيفة الدولة في صيانة هذا الحق.

ومن هذه الزاوية وجدت الضمانة الام لصالح المكلفين والتي يتمثـل ارتكازهـا بـربط فرض الضريبة بالاسلوب التشريعي كي لا تعسف السلطة التنفيذية بالملكية الخاصـة بواسـطة الضريبة.

لكن النظم الراسمالية اخذت تتسارع ذاتيا باتجاه تمكين الدولة من الـتحكم فـي جهـاز السوق لتصحيح ما يقع من اعوجاج يمكن ان يؤدي الى اضمحلال ذلك النظام استنادا الى القوة السياسية والاكراه المادي الذي تملكه في مواجهة المشروعات الخاصـة بقوتهـا الاقتـصادية ونفوذها المهدد والضريبة على راس اساليب هذا التدخل. واستنادا الى هـذا الاعتبـار تظهـر الامتيازات المخولة لسلطة الجباية في صورة الخروج عن الشريعة العامة.

وهذان الجانبان المتناقضان هما طرفان لعلاقة تفيض بالارتياب المتبادل بين ضـمانات طرف ازاء الطرف الاخر، لكن الذي يلفت النظر في امـر الـضمانات المتبادلـة ان الـنظم الضريبية قد خلصت الى صورة اقل ما يقال عنها بانها شـديدة الافتقـار الـى التـوازن، ان الامتيازات الواقعة ضمن صلاحيات الادارة الجبائية في مقابلة المكلفين بالضريبة لا يمكـن ان تتناسب باي حال مع ضمانات الشرائع لهؤلاء المكلفين. وهذا الاختلال هو احد مظـاهر ذاتيـة القانون الضريبي وابرز اوجهها.

سلطات الادارة الجبائية وامتيازاتها: ورغم ان الاصل في النظم الراسمالية ان الملكية الخاصـة حق مقدس تقوم الدولة لحراسته (مفهوم الدولة حارسة الليل)، الامر الذي يعني ان يحاط حـدث الاستقطاع الضريبي بضمانات بالغة تحول دون تحكم السلطة التنفيذية، لا فـي مرحـة انـشاء الضريبة فحسب، وانما كذلك في مرحلتي الربط والتحصيل، الا ان فكرة التمكـين للدولـة فـي مواجهة نفوذ المشروعات الخاصة من اجل تقويم الاعوجاج الذي يطرأ على (جهـاز الـسوق) بمعاملة ذلك النفوذ، كانت اعظم اثرا في الشرائع الضريبية الحديثة، حتـى راحـت تبهـت – بالقياس عليها – اثار فكرة حماية الملكية الخاصة من تحكم السلطة العامة.

ونحن نستطيع تجميع اظهر سلطات الادارة الجبائية وامتيازاتها التي تخرج بهـا علـى الشريعة العامة، وما في حكمها[1]، فيما يأتي.

صلاحيات التقصي: الاصل في شتى الشرائع الضريبية الحديثة ان المكلف ملتزم بالاقرار بالمادة الخاصة للضريبة لدى الادارة الجبائية غير ان للادارة – في تلك الشرائع – طائفة من الصلاحيات، بقصد التمكين لها من التحقق من صحة اقرارات الممولين، أظهرها:

حق الاطلاع: ويعني سلطة الادارة الجبائية في الاطـلاع علـى كافـة المـستندات والـدفاتر والمحررات والبيانات لدى الهيئات الحكومية او الشركات او الافراد، وذلك بقصد التثبـت مـن صحة اقرارات الممولين او تحديد مادة الضريبة تحديدا دقيقا.

ويغلب على الشرائع الضريبية الحديثة اطلاق هذا الحق الى شتى ابعاده المتصورة.

صلاحيات التقدير: للادارة الجبائية حق التعرف على المادة الخاضعة للضريبة والاكثر من هذا ان لها حق تقدير هذه المادة تقديرا ماليا كذلك لها الحق في تعيين طبيعتها القانونية على غير واقعها.

فبصدد التقدير المالي يعتبر الامر منطقيا لكن الذي يمثل تجاوز كبيرا في هذا الشأن هو ما تخوله بعض الشرائع الضريبية لرجال الادارة من صلاحيات في شأن الطبيعة القانونية بمادة

(1) اتخذنا من التشريعين الفرنسي والمصري نموذجين في هذا العام.

الضريبة بشكل يكون لها الحق في التفسير القانوني للاعمال التي تشكل هذه المادة مثال ذلك ان تتخذ هبة العقارات لغير الاقارب شكل عقد البيع تجنبا لرسوم التسجيل الاكثر ارتفاعا. اليس في هذه السلطة ما يهيئ للادارة الجبائية مجالا واسعا في التقدير التحكمي ومن ثم العسف.

ضمانات وامتيازات التحصيل: لدين الضريبة طائفة من الامتيازات تخرج بهـا علـى قواعـد الشريعة العامة واهمها:

1- سلطة التنفيذ الاداري: حيث يكون للادارة ان تنشئ بنفسها السند التنفيذي بصدد تحصيل الضريبة دون اللجوء للقضاء.

2- امتياز دين الضريبة: لهذا الدين امتياز بحكم القانون يتصدر ما عداها من ديون بـشكل يدعو للاستغراب.

3- عدم جواز المقاصة بين دين الضريبة والدين المستحق للمكلف: ـ لعـل فـي القاعـدة الحديثة والتي تقضي بعدم جواز المقاصة بين دين الضريبة المستحق وبين دين المكلف تجاه الإدارة في حين تصح المقاصة بصفة عامة لصالح الخزانة.

لعل في هذه القاعدة ما يؤكد الاختلال الصارخ في التوازن بـين ضـمانات الممـولين وامتيازات الادارة الجبائية.

4 ـ سقوط دين الضريبة بالتقادم:

مما يلفت النظر في مجال عدم التعادل بين الامتيازات التي للادارة وتلك الضمانات التي للمكلفين هو التفريق في المعاملة بين هذين الطرفين.

ففي حين يتقادم حق الدولة في المطالبة بهذه الضرائب بمضي خمسة سنوات بينما يسقط حق الممول في استرداد ما دفعه من ضرائب بغير حق بمضي سنتين فقط.

تلك هي صورة تمثل ابرز ما يستطيع الشارع الضريبي ان يذهب اليه في مجال تغليـب صالح الخزينة على صالح المكلفين.

رابعا: ضمانات المكلفين

قبل ان نجيب عن السؤال المهم والذي هو محور البحث تثور امامنا تساؤلات عن نقاط مهمة في سياق الموضوع وهي كالتالي:

أولا: ما هي الطبيعة القانونية للقرار الصادر عن مقدر ضريبة الدخل؟

اهو عمل قضائي ام عمل اداري؟

حيث اننا نرى تزاحم الاجتهادات القضائية وتباينها بخصوص الطبيعة القانونية لقرار التقدير ولعل الرأي الذي توصل اليه احد الباحثين[1] المتعمقين في هذا المجال هو الاقرب للصواب والذي خاص الى نتيجة محددة وهي الطبيعة الادارية للقرار الصادر عن مقدر ضريبة الدخل من مختلف الزوايا والمعايير فبعد ان تناول ذلك الباحث المتعمق لكل من المعيارين الشكلي والموضوعي كلا على حدة وقد رأى ان قرار مأمور التقدير اخذا بالمعيار الشكلي الذي يأخذ به المشرع والقضاء بشكل اساسي، هو قرار اداري استنادا الى الحجج التالية[2]:

اولا: لو اخذنا بالمعيار الموضوعي، فقرار مأمور التقدير لا يحمل على اساس قاعدة قانونية خصومة او منازعة حول مركز قانوني المقصود منه احداث اثر في المراكز القانونية انشاء او تعديلا او الغاء وبالتالي فحو ليس قرار قضائيا، وانما هو قرار اداري. فقرار مأمور التقدير ينقل المكلف الى حالة المديونية ويرتب التزامات وأعباء مالية يجبر المكلف بتحملها.

ثانيا: لو اخذنا بالمعيار الشكلي الذي اخذ به المشرع الاردني واستقر عليه اجتهاد القضاء بصفة اساسية، فمأمور التقدير يمثل جه ادارية مخولة بمدار قرارات ادارية، فهو موظف عام في دائرة ضريبة الدخل التابعة لوزارة المالية، اي انه يمثل السلطة الادارية، فما يصدره من اعمال تؤثر على المراكز القانونية للمكلفين وهي ادارية.

---

(1) أبو جباره، هاني: **ضريبة الدخل في الأردن**، ص90.

(2) الحاج موسى، فلاح: **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً**، ص194.

ثالثا: ان قرار مأمور التقدير قد يؤثر مسألة التكيف القانوني للعمل القادر عن جهات ادارية ذات اختصاص قضائي، اذا اعتبرنا ان قرار التقدير صادر عن جه ادارية ذات اختصاص قضائي واستكمالا للمعيار الشكلي، وبما ان قرار مأمور التقدير صادر عن جه ادارية فهو قرار اداري هذا مع العلم ان المشرع المصري قد نص صراحة في القانون رقم 47 لسنة 1972 المنظم لمجلس الدولة، نص على اختصاص مجلس الدولة بالطعن المقدمة ضد القرارات الصادرة عن هيئات ادارية ذات اختصاص قضائي باعتبارها قرارات ادارية، ولم يورد المشرع الاردني نصا مشابها، مع ان المشروعين يعتنقان المعيار الشكلي في هذا الشأن بصفة اساسية.

رابعا: ان ما يجري عليه العمل في الاردن من حيث جواز الطعن في قرار التقدير بعد الاعتراض عليه اداريا، اما محكمة استئناف ضريبة الدخل، يوحي بأن القرار الصادر من مأمور التقدير هو قرار قضائي، وكما يوحي اسم هذه المحكمة بأنه قرار قضائي يستأنف امام محكمة استئناف ضريبة الدخل. ليس ما يجري عليه العمل انه هو الصحيح، وانما الصحيح ما يتفق والمبادئ القانونية المنطقية المستقرة.

ثانيا: هل يكمن العيب في القانون الحالي لضريبة الدخل ام في تطبيق هذا القانون[1]؟

حيث انه من المعروف ان لضريبة الدخل بعدان: احدهما تشريعي والاخر اداري ففي حالة كون التشريع الضريبي ضعيفا في البنية والهيكلية والاساس وثغراته كثيرة فان حاله سيؤول الى السلبية ولو تولت تنفيذه احدث الادارات وبالمقابل في حالة كون القانون متكاملا في البنود فان امره سيؤول ايضا الى السلبية اذا تولت اموره وتطبيقة ادارة غير كفؤة تواكب التطورات. اذا ان توفر التشريع القوي والكفاية الادارية هما شرطان يكمل احدهما الاخر في سبيل تحقيق الاهداف الضريبية المتوخاه.

ولكن الواقع غير المتوقع، فالثغرات في قانون ضريبة الدخل موجودة تشريعا وادارة فمثلا على صعيد الثغرات الادارية والواردة في كثير من بنود التشريع الضريبي فان تطبيقه يعتمد على قناعة مامور التقدير.

---

(1) أبو جباره، هاني: **ضريبة الدخل في الأردن**، مرجع سابق، ص90.

وبما ان ماموري تقدير ضريبة الدخل بشر فان هذه ثغرة واضحة وكان الاولى بالقانون ان يحدد المعالجات لهذا الموضوع ولا يترك مجالا للقناعـات لان القناعـات ذاتيـة وتختلـف باختلاف الانسان.

اما الثغرات القانونية فهناك ثغرة تتعلق بوفرة الحصيلة وحصة الفئـات المتدنيـة مـن الضريبة، تلك هي نسب ضريبة الدخل في سلم الضريبة التصاعدية.

ان توقف سلم التصاعد عند نسبة 16 % من الدخل الذي يزيد عن 16 الف دولار يعني ان المكلفين الذين يفيض دخلهم عن هذا المقدار لا يدفعون اكثر من 7/1 دولار عن كـل دولار يحققونه هذا بالتالي يفوت على خزينة الدولة اموالا نحتاجها علما بان المنفعة الحديـة بالنـسبة لصاحب الدخل العالي متدنية جدا اذا ما قورنت بمثيلها لدى اصحاب الدخل المتدني.

واضح اذن ان التشريع الضريبي يعامل باهتمام الشرائح العليا لذوي الدخل العالي ممـا يساعد على تخفيض حصيلة ضريبة الدخل وينهك الطبقات الفقيرة اضف الى ذلك ان الـشركات المساهمة تدفع ضريبة بنسبة 15 % من صافي ارباحها وعدم تصاعد هـذه الـضريببة يقلـل حصيلتها وبالتالي لن تضيق الشقة بين الفقراء والاغنياء.

ان توقف سعر الضريبة عند 16 % وعدم تشريح الدخل واخضاعه لنسب اعلى بعد هذا المبلغ هو تميز غير مبرر لفئة معينة من المكلفين وبالتالي لا يساعد على اعادة توزيع الثـروة بين المواطنين وبالتالي لا يساعد على تضييق الفجوة بل توسعها.

وبما ان المنفعة الحدية لدخول الفئة الاولى اعلى بكثير من المنفعة الحدية لدخول الفئـة الثانية فان القانون يفرض على ذوي الدخل المحدود تضحية اعلى من الموسرين.

كذلك فان تنزيل قيمة الاعفاءات من مجمل الدخل لاحتساب الضريبة المستحقة ينطـوي على تحيز لذوي الدخول المرتفعة اذ يتوفر عليهم مبالغ اكثر ممـا يتـوفر علـى ذوي الـدخل المحدود ونود ان ننوه هنا ان بعض قوانين ضريبة الدخل تمنح اعفـاءات عائليـة وشخـصية باسلوب بديل عما هو متعارف عليه ويتضمن هذا الاسلوب اجراء تقاص من الضريبة المستحقة

على دخل كل مكلف بعد احتساب مبلغ الضريبة على مجموع دخله قبل تنزيل اي مبلغ من هـذا الدخل وكمثال لو افترضنا ان قانون ضريبة الدخل يسمح باجراء تقاص قدرة خمـسون دولار من دخل المكلف مقابل الاعباء العائلية فان المكلف يستفيد من هذا بشكل افضل من السابق لذلك يقترح الباحث ان يعاد النظر في الممارسة الحالية لقانون ضريبة الدخل بحيث يؤخذ بالاسـلوب الثاني في منح الاعفاءات ونقترح ان يمنح جميع المكلفين تقاصا متساويا علـى اسـاس نـسبة شريحة معينة لذلك يحقق منح تقاص على النحو السابق اعلاه بدل تخفيض الاعفاءات من مجمل الدخل عدالة بصورة افضل نسبيا. حيث انه يجري حساب هذا التقاص والبالغ مثلا حدا معينا من قيمة الاعفاءات العائلية البالغة حدا معينا ايضا لتطبيق سعرالشريحة الاولى من جدول الـضريبة التصاعدية المعمول به حاليا.

وحيث ان الدنانير الاولى من دخل المكلفين لها نفس المنفعة تقريبا حيث تنفق على سلع وضرورات حياة، فان مقدار الاستفادة من هذه الاعفاءات يكاد يكون متقاربا نسبيا وعليـه فـان التطبيق الحالي والذي يخصم مقدار الاعفاءات من الشريحة الاخيـرة للـدخل لا يمـنح جميـع المكلفين نفس الفائدة تقريبا من زاوية: التفاوت الكبير في المنفعة الحدية لدخولهم.

"وما ينطبق على الاعفاءات العائلية ينطبق كذلك على جميـع التنـزيلات والاعفـاءات الشخصية مثل الاعالة والتعليم الجامعي فهل ما يجري عليه العمـل انـه هـو الـصحيح ام ان الصحيح ما يتفق والمبادئ القانونية والمنطقية المستقرة.

ثالثا: هل قاعدة شرعية الضريبة كافية لحماية المكلفين من عسف الـسلطة التنفيذيـة ام ان وراء الاكمة ما وراءها؟

حتى هذه القاعدة (شرعية الضريبة) والتي يفترض ان تكون حصنا منيعا امام تجاوزات السلطة التنفيذية قد تم الالتفاف عليها تحت بند التفويض التشريعي للسلطة التنفيذيـة لممارسـة السلطة اللائحية والتفسيرية بحجة عوامل التطور ومواكبة المـستجدات وعـدم المـام النـواب العاديين بالامور الضريبية. وهكذا اصبحت الادارة الضريبية باعتبارها جـزءا مـن الـسلطة التنفيذية خصما وحكما بالنسبة للمكلف في ان واحد.

رابعا: هل طريق الطعن القضائي مجد للمكلف؟

"اكد وكيل وزارة المالية د. عاطف علاونة امام لجنة الرقابة وحقوق الانسان في المجلس التشريعي على وجود مشاكل في تحصيل الاموال والتي بدأت تحول الى المدعي العام ابراهيم عمرو الذي يعتقد انه مسؤول عن تحصيل الاموال الضريبية.

خامسا: هل هناك نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لانهاء قضايا المكلفين؟

طبعا لا وهذا ما يجعل قضايا المكلفين معلقة دون حل من قبل المقدرين مما ينتج عنه انعدام الاستقرار في نفوس المكلفين وتشتيت الوقت والجهد والنفقات.

سادسا: هل ذاتية القانون الضريبي حقيقة؟

بالرغم من حقيقة ذاتية القانون الضريبي وانعدام مجال انكارها الا انه لا بد من وجود اطار عام لهذه الذاتية حتى يتسنى فهمها والتعامل معها[1]، لذلك نرى القضاء في فرنسا وفي مصر على السواء يتحرر في شئون الضرائب من قويد القانون الخاص فبصدد دين الضريبة نرى القضاء المصري أخذا بما جرى عليه القضاء الفرنسي يعلن صراحة انه ((لا محل لتطبيق قواعد القانون الخاص على علاقة مصلحة الضرائب بالممولين، وهي علاقة تحكمها قواعد القانون المالي وهي قواعد تستقل بذاتها عن قواعد القانون المدني وتنفرد بخصائصها الخاصة)).

وهذا امر طبيعي، ذلك بأن اذا كانت الضريبة تتحال الى دين عام فليس معنى هذا ان للخزانة في ذمة الممول دينا من قبيل ديون القانون المدني، لانه ليس ثمة رباط عقدى يربط الدولة بالمكلف ولان التزام الممول بالضريبة لا ينشأ عن سبب من الاسباب هذا القانون. وبالنسبة لقانون تحصيل الاموال العامة فقد جاء في المادة 34 من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004م النص الاتي: ((اذا تخلف المكلف عن دفع الضريبة المستحقة خلال تسعين يوما من تاريخ تبليغه اشعارا خطيا بدفعها بموجب احكام هذا القانون، فانه يجوز لمأمور التقدير بعد موافقة المدير ان يشرع بتطبيق احكام قانون تحصيل الاموال العامة المعمولة به))[2].

---

(1) بدوي، محمد طه: **الأصول العامة**، مرجع سابق.

(2) مادة 34، **قانون ضريبة الدخل**، رقم 2004/47.

سابعا: هل هناك نصوص خاصة بامتياز المبالغ المستحقة للخزانة؟

يجب على المشرع ان يضمن القانون الضريبي هذا الامتياز موضحا احكامـه بحيـث يكون من شأنه تخويل الخزانة صراحة الاولوية وحق التتبع في اقتضاء دين الضريبة من مـال الممول دون ان تضار بقواعد القانون الخاص فيحتج عليها بعدم الشهر في العقـار او بقاعـدة الحيازة سند الملكية في المنقول. فلو افترضنا انه قد تجمع في ذمة المكلف دينان احـدهما ديـن ضريبي والاخر دين بنكي مرهون رهنا حيازيا او تامينيا فلمن تكون الاولوية ! الجواب متعدد الاوجه.

ثامنا: هل الجزاءات الجنائية المفروضة على مخالفي الاحكام الضريبية متفقة مع ذاتية القانون الضريبي؟

ولماذا لم يضمن التشريع الضريبي نصا صريحا يفيد بانقضاء الـدعوة الجنائيـة قبـل الممول متى قام بسداد الضرائب المستحقة والجزاءات المالية المقررة قانونـا، حيـث ان هـذه الجزاءات الجنائية غير مقصودة لذاتها وانما هي مجرد وسيلة رادعة تكفل تحصيل الـضرائب. وان من دواعي الاستغراب اللجوء الى اسلوب "الضغط على طرف ثالـث: الاحـداث الـشائعة خلال الانتفاضة فرض العقوبة على الاطراف الثالثة وذلك لعدم دفع اقربـائهم او اصـدقائهم او موظفيهم او ابناء قريتهم الضرائب، مثل هذه الممارسات هي من بين اكثر النمـاذج لا قانونيـة اثناء جمع الضرائب في الضفة الغربية. رغم انها ليست ابدا ممارسات استثنائية ولا يوجـد مـا يشير الى انها ستتوقف"[1].

تاسعا: هل تجوز المقاصة بين دين الضريبة والديون العامة من قروض ونفقات؟

مع ان الغالبية لا تجوز المقاصة الا انه في الاونة الاخيرة يلاحظ ميل للمشرع الى اجازتها.

---

(1) ستيفنز، مارك: **الضرائب في الضفة الغربية المحتلة 1965-1989**، مؤسسة الحق، 1991.

عاشرا: هل يصح الاتفاق او التصالح في الشؤون الضريبية سواء كانت مسائل قانونية او مسائل موضوعية؟

لقد ذهب القضاء ببعض احكامه الى اعتبار التصالح عقدا ملزما لطرفيه ومانعا لكليهما من العودة لمناقشة موضوعه كذلك تم التفريق بين المسائل الموضوعية والمسائل القانونية بحيث يجاز الاتفاق في المسائل الموضوعية وحدها.

وللمحاكم القضائية موقف قديم قاطع ثابت من هذه المسألة، ظلت الى عهد قريب حريصة عليه. وثمة احكام ثلاثة تعبرعن هذه الموقف صدرت من محكمة النقض الفرنسية على وتيرة واحدة في 13 مارس 1895 وفي 17 ابريل 1913 وفي 4 فبرايل 1931. لقد جاء في هذه الاحكام: ((حيث ان تحصيل الضرائب يتعلق اساسا بالنظام العام، وهو لذلك لا يجوز ان يكون محلا للعقد، ومن ثم للتصالح، وحيث انه من ناحية اخرى من المحرم على الادارة وموظفيها او اية سلطة عامة ان تمنح اعفاء او تخفيفا ما من رسوم قررها القانون))[1].

احد عشر: لماذا الاختلاف في قواعد التفسير الضريبي؟

هل نتبع قاعدة التفسير الحرفي (الضيق) ام قاعدة التفسير الواسع ام قاعدة التفسير السليم من اجل صالح الخزانة. ونعرض فيما يلي بعض المذاهب المختلفة في تفسير القوانين الضريبية:[2]

(اولا): المذهب الاول في التفسير وهو المذهب الذي يوجب تفسير القاوانين الضريبية تفسيرا ضيقا بمقولة: ان قانون الضريبة قانوناستثنائي لا يخضع لنفس القواعد التي يخضع لها تفسير غيره من القوانين.

(ثانيا): المذهب الثاني في التفسير وهو المذهب الذي يوجب تفسير القوانين الضريبية تفسيرا عاديا بمقولة ان قانون الضريبة يعد من القوانين العادية، فيخضع لنفس القواعد التي يخضع لها تفسير غيره من القوانين.

(1) بدوي، محمد طه: **الأصول العامة**، مرجع سابق.

(2) عطيه، نيقولا: **ذاتية القانون الضريبي**.

(ثالثا): تفسير النصوص الضريبية في اطار ذاتية القانون الضريبي: يرى الباحـث ان قـانون الضريبة هو قانون مستقل له ذاتية خاصة، حيث يتمتع بمكنة تنظيم مراكزه وفق مبادئه وقواعده فيتعين ان تفسر احكامه طبقا لذاتيته دون خضوع في ذلك للاحكام التـي يقررهـا غيـره مـن القوانين.

ومن ثم فمن الخطأ البين ان نلتزم - ونحن بصدد تفسير القـوانين الـضريبية قواعـد التفسير التي تخضع لها سائر القوانين سواء اكانت قوانين استثنائية او قوانين عادية، وانما يتعين ان يتم تفسير النصوص طبقا للمعنا الخاص الذي يقصده القانون الضريبي، وفي نطاق المبـادئ الضريبية، وفي حدود ارادة المشرع الحقيقية ؛ فيكون التفسير واسعا او ضيقا حتى نتوصل الى الكشف عن قصد المشرع الخاص فإذا لم يتيسر ذلك ويجب تفسير النص لصالح الخزانة طبقـا للقصد العام للمشرع الضريبي من رعاية صالح الخزانة.

ثاني عشر: كيف نصنف القانون الضريبي[1]؟

اهو من فئة القانون الخاص!

ام هو من فئة القانون العام!

هل له ذاتية مستقلة عن القوانين العامة والخاصة ؟

وما هي اوجه الترابط بينه وبين القوانين الاخرى ؟

كل هذه الاستفسارات السابقة تقودنا الى نتيجة واحدة وهي ان للقانون الضريبي قواعـد ومبادئ يحتكم اليها في تفسير نصوصه حتى ولو كانت تتعارض مع القوانين الاخرى.

والان يأتي دور السؤال المهم والذي هو محور البحث ما الذي تبقـى مـن ضمـانات وامتيازات رهيبة لصالح المكلفين في الضريبة؟

---

(1) عطيه، قدري نقولا: **ذاتية القانون الضريبي،** جامعة الاسكندرية، 1960، ص88.

لقد كان الاصل في الاقتصاد ان الاولى بالضمانات بصدد الاستقطاع الضريبي هو المكلف فأرسيت تبعا لذلك قاعدة شرعية الضريبة لكن هذه القاعدة لم تسلم من تعسف السلطة التنفيذية عن طريق انبساط سلطتها التفسيرية واللائحية والتي خولت لها بموجب التفويض التشريعي.

ثم هناك جانب حق المكلفين في التنازع بشأن الضرائب مع الادارة والقضاء وبالرغم من ذلك لا يمكن ان نبالغ في اهمية هذا الضمان للممول، لان الادارة الضريبية قد لا تعترف بخطئها وترجع الى الصواب، فضلا عن ان الممولين لا يشعرون بالاطمئنان على حقوقهم بسبب ترك امر البت فيها عند الاعتداء عليها على حكم هو خصم لهم في نفس الوقت شعاره ان القانون الضريبي يقوم على السلطة.

وهناك ثغرات ادارية تتعلق بكيفية تنفيذ القانون ومن اهمها ما ورد في كثير من بنود التشريع الضريبي من ان تطبيقه يعتمد على قناعة مأمور التقدير. وبما ان مأمور تقدير ضريبة الدخل بشر فان هذه ثغرة واضحة.

وكان الاجدى بالقانون ان ينص على وجه التحديد على هذه المعالجات ولا يترك مجالا لقناعات انسان او اخر. سيما وان القناعات الذاتية تختلف باختلاف الانسان.

وقد تثور المنازعات الضريبية بمناسبة قيام الادارة الضريبية باحدى العمليات المتعاقبة التي تشارك في ربط الضريبة فينبغي توافر الواقعة المنشئة لها وتقدير وعاء الضريبة وتطبيق السعر المنصوص عليه قانونا على الايرادات الخاضعة للضريبة عند تحقق الواقعة المنشئة لها.وبعد الانتهاء من اجراءات ربط الضريبة تعمد الادارة الضريبية الى تحصيلها، وفي حالة تخلف الممول (سواء الشخص الطبيعي او المعنوي) عن اداء الضريبة المستحقة تقوم الادارة الضريبية باتباع اجراءات الحجز الاداري والتنفيذ على اموال المتخلفين عن اداء الضريبة بمقتضى طرق ادارية سريعة. ويكون التنفيذ بمقتضى اوراق تصدر باسم الملتزمين قانونا بتسديد الضريبة للخزانة العامة.ويرجع تضخم عدد القضايا الضريبية لعدة اسباب، نذكر منها ما يلي:

1- ان الضرائب بمختلف انواعها وبصفة خاصة الضرائب على الدخل تثير الكثير من المنازعات بين الممولين والادارة الضريبية نتيجة للتدخل المستمر لتلك الادارة ولاحساس المواطنين بها.

2- ان قوانين الضرائب تتميز عن غيرها من القوانين بانها تخضع للتعديل والتبديل المستمر مما يؤدي الى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وتطبيقها، وبالتالي جهل الممولين بها في كثير من الاحيان.

3- قيام الادارة الضريبية باصدار تعليمات تفسيرية ليست لها قوة القانون لتفسير النصوص حسبما يتراءى لها مما يدعو الممولين الى مقاومتها ومن ثم قيام المنازعات القانونية التي تدور حول تطبيق النصوص الضريبية بسبب تجاهل كل من المشرع والفقة والقضاء في اغلب الاحوال لما يتمتع به القانون الضريبي من ذاتية خاصة ويترتب على ذلك، نتيجة في غاية الاهمية، وهي ان طريق الطعن القضائي بما يتطلبه من اجراءات هو انجح الضمانات للممولين، فهو يحقق الرقابة القضائية على الادارة الضريبية عند ممارسة نشاطها، ومن ثم يضمن الافراد ضد ما يشوب قرارات ربط الضريبة وتحصيلها من تعسف او خطأ، ولذلك نصت التشريعات الضريبية على اجراءات التقاضي امام المحاكم في منازعات الضرائب.

وحتى هذا الضمان قد فقد بريقه وفاعليته نتيجة لبطء اجراءات التقاضي وانعدام فعاليتها من جهة ومن جهة اخرى غياب العدالة الضريبية بشكل عام.

الخاتمة

ان من البديهي ان يكون لكل معادلة طرفان متساويان ومتوازيان في القـوة لا يتعـدى احدهما على الاخر ولا يتجاوزه وان حصل اشكال او وجد هناك غموض شائب فـلا بـد مـن طرف ثالث يكون حكما بينهما ليعيدهما الى توازنهما المفترض وجوده والتوازن المفتـرض لا يكون وجوده بين الطرفين شكلا وقالبا وانما يكون حقا لبا وقلبا محاطا بالـضمانات ومرصـعا بالقيود.

ولو طبقنا هذا المفهوم على طرفي المعادلـة الـضريبية وهمـا (الادارة الـضريبية ـ المكلف) لوجدنا ان هذا التوازن المفترض وجوده يكاد يكون وجوده شكلا حيث انه من الناحيـة العملية يختل التوازن بينهما لدرجة كبيرة.

فللطرف الاول الادارة الضريبية المحاط بطائفة من الضمانات علـى شـكل امتيـازات وسلطات تخرج بها حتى على قواعد الشريعة العامة. وبالمقابل يتحصن المكلف فـي الحـصن التشريعي الذي يتخيل انه قد يحميه من من عسف السلطة التنفيذية (اي الادارة الضريبية) اضافة الى انه قد يراوده الامل عند حصول الظلم الضريبي ان يلجأ الى الطعن القضائي.

ولكن الحقائق على الارض تشير الى عكس هذا التصور فالطرف الاول يمثـل طرفـا عاما سخرت لديه كل وسائل النفوذ والتحكم والتنفيذ محاطة بهالة من تفويض السلطة التشريعية على شكل سلطة لائحية تمارسها باصدار ما تشاء من اللوائح وتقدم مذكرات تفسيرية كما يحلـو لها وتمنح الحوافز التشجيعية للمكلفين الذين يبـادرون بالتـسديد والـسلفيات واطاعـة الادارة الضريبية وتفرض غرامات اضافية عقوبة على المتأخرين، مع ان الاصل ان يكتفـى بـضياع الخصم التشجيعي على المتأخرين اما الطرف الثاني فليس له مـن ضـمانات سـوى شـرعية الضريبة وحق التنازع لدى الادارة والقضاء. ولكن حتى هذين الضمانين ليسا خاصين للمكلـف ولا نبالغ فيهما.

فقاعدة شرعية الضريبة هي ضمان للمكلف وللادارة الضريبية ايضا ولا يمتاز المكلـف وحده بهذا الضمان انما تشاركة الادارة الضريبية فيه بل وتنتزعه منه بواسطة السلطة اللائحيـة التفسيرية.

وطرق الطعن لدى الادارة (الطعن الاداري) ليست حيادية وتعوزها الموضوعية لانه لا يعقل ان تتراجع الادارة عن ما سبق ان اصدرت حكما بخصوصه يراه غيرها جائرا وفي احسن الاحوال سوف تأخذها العزة بالاثم ولا تتراجع عن قرارها.

اذن ما الذي تبقى لدى المكلف غير الطعن القضائي؟

وهل هذا الطعن يمكن ان يكون حبل النجاة؟

فرضية تعوزها الواقعية والتطبيق !

لان بطء اجراءات التقاضي بين الممول والادارة الضريبية سوف تجعل المكلف يعزف عن خوض هذا الطريق.

ولكن القشة التي قصمت ظهر البعير وحسمت الامر ان هذا القضاء اصلا غير مـستقل وتنقصه الشفافية والموضوعية والاجرائية لان المكلف يرى بام عينيه ان عـددا مـن قـرارات المحاكم القضائية لم تنفذ لحكمة ما في نفس يعقوب اضافة الى بطئها وعدم نزاهتها فمـا الـذي سوف يشجع المكلف اذن ويجعله يدخل دائرة الالتزام في الضريبة.

اضافة ان هذا الواقع المترسخ عندنا لترهله وظلمه وجبروته لا يوجد عند غيرنـا مـن الامم علما بان الاصل يقضي ان العدالة نشات في بلادنا والاصل ان تستمر وتترعرع عندنا لا ان نراها عند غيرنا ونتحسر عليها بعد ان كانت في متناول يدنا، لكن المتوقع شئ والواقع شـئ اخر!

فالمتوقع ان تنشا في بلادنا سلطات فاعلة من تـشريعية وتنفيذيـة وقـضائية (مثلـث السلطات) والى جانبه دائرة السلطة الرابعة وهي سلطة الصحافة ورقابتها الحرة والتي تعززهـا ايضا دوائر المساءلة والمحاسبة ومن اين لك هذا؟

واذا ما دام هذا الحال فسيظل المكلف واقعا بين نارين. نار قناعة مامور التقدير الذاتيـة والتي لا يدري عنها المكلف اين تبدا وكيف تنتهي وباي منظار ترى.

ونار السلطة اللائحية للادارة الضريبية والتـي لا يـستطيع احـد الـتكهن بحـدودها وصلاحياتها.

هنا اذن يختل التوازن بين طرفي المعادلة ولن يستطيع احد ان يخلـص المكلـف مـن النارين السابقتين الا جنة القضاء العادل الحاسم والمستقل الجازم والذي هو بعيد المنال في ظـل الظروف والمعطيات الموجودة على ارض الواقع.

نخلص بالتالي الى صورة شديدة الافتقار للتوازن بين سـلطات الادارة الـضريبية وضـمانات المكلفين.

النتائج

1- يرى الباحث ان التوازن المفترض وجوده بين سلطات الضريبة وضمانات المكلف ليس متحققا على ارض الواقع.

2- يرى الباحث انه لا مجال للمقارنة بين امتيازات الادارة الضريبية وضمانات المكلفـين اذ تتمتع الادارة بنصيب الاسد من الامتيازات في مقابل الطرف الاضعف وهو المكلـف مما يتمخض عنه اختلال التوازن بينهما وافتقاره الشديد من حيـث الوجـود وبالتـالي توصل الباحث الى نتيجة ترفض فرضية البحث في امكانية وجود التوازن المفترض.

3- توصل الباحث الى ان قناعة مأمور التقدير الذاتية هي ثغرة ادارية ذلـك ان مـأموري تقدير ضريبة الدخل هم بشر يخطئون.

4- يرى الباحث ان هناك ثغرات قانونية تتعلق بوفرة الحصيلة وحصة الفئات المتدنية مـن الضريبة.

التوصيات

1- يقترح الباحث ضرورة حل مشكلة انعدام توافر النصوص القانونية التي تختص بالشأن الضريبي وخصوصا حسم التزاحم في الاجتهاد القضائي وتباينه في كثير من المـسائل القانونية كما هو الحال في الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل هل هو قـضائي ام اداري ام مختلط.

2- يقترح الباحث اعادة النظر في قانون ضريبة الدخل بهدف ادخال مزيد من النـصوص المرنة التي تسهل فهم القانون وتطبيقه تطبيقا عادلا تكفله النصوص الواضحة المرنة.

3- يقترح الباحث ان يستعين المشرع ببعض الخبرات القانونية العاملة في ضريبة الـدخل اضافة الى القضاة الذين يتعاملون مع قضايا ضريبة الدخل اضافة الى اصحاب الخبـرة في القطاع الخاص واساتذة الجامعات.

4- يقترح الباحث حل مشكلة بطء اجراءات التقاضي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لانهاء قضايا المكلفين حتى لا تبقى القضايا معلقة دون حل من قبل الادارة الضريبية لما في ذلك من بث الاستقرار في نفوس المكلفـين وتـوفير الوقـت والجهد والنفقات.

5- يقترح الباحث وجوب ارساء قواعد العدالة وتنفيذها ووضع رقابة فعالة تحفظ استقلالية القضاء وقدسيته من اجل حماية حقوق المكلفين.

المراجع

أبواجباره، هاني: 1976، **ضريبة الدخل في الأردن أهدافها وإنجازاتها**.

أبو كرش، مصباح شريف: 2003، **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، ص18.

ادويدار، محمد، د. أسامه الفولي: **النظام الضريبي**، ص70.

أديب، عبد السلام: 1998، **السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية**، مطبعة افريقيا الشرق.

بدوي، محمد طه: 1974، **الأصول العامة للتشريع الضريبي**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت.

بشور، عصام، د. نور ا نور ا ، د. البطريق، يونس: **التشريع الضريبي**.

جامعة القدس المفتوحة، 2006، **محاسبة ضريبة الدخل**.

الحاج، طارق: 1999، **المالية العامة**، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.

الحاج، طارق: **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**.

الحاج موسى، حسن: 1998، **قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه ‘داريـاً**، عمان، نقابة المحاميين.

الخطيب، خالد: **الضريبة على الدخل (أصول محاسبتها في الأردن)**، دار زهران للنشر والتوزيع.

دراز، حامد عبد المجيد، د. المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية دراسة مقارنة تطبيقية**، ص66.

دراز، حامد: **مالية عامة**.

الدقر، رشيد: 1963، **علم المالية العامة**، ج2، مطبعة الجامعة السورية.

دواس، أمين: 2001، **تنازع القوانين في فلسطين**.

ستيفنز مارك: **الضرائب في الضفة العربية المحتلة 1965-1989**، مؤسسة الحق 1991.

سعيد، محي الدين: **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**.

عثمان، سعيد عبد العزيز: 2000، **النظم الضريبية (مدخل تحليل مقارن)**، الدار الجامعية.

شامية، أحمد زهير، د. الخطيب: **المالية العامة**.

عبد المولي، سيد: **المالية العامة**، دار الفكر العربي، (بدون سنة نشر)، ص226.

عطية، قدري نقولا: 1960، **ذاتية القانون الضريبي**، جامعة الاسكندرية.

عمر، حسين: **مبادئ المالية العامة**، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع.

عناية، غازي: **الاقتصاد الإسلامي الزكاة والضريبة**.

عوض ا ، زينب حسين: **مبادئ المالية العامة**.

القيسي،اعاد حمود:1997، **المالية العامة والتشريع الضريبي**،مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع.

فهمي، محمد مرسي وآخرون: **الضريبة الموحدة على دخل الإشخاص الطبيعيين**.

مركز المشاريع الاقتصادية النسوية - مركز بيسان للبحوث والانمـاء، تـشرين أول 1998، الضرائب والتسجيل في المشروع الصغير، الاصدار الثالث، ، مؤسسة الناشر للخدمات الفنية.

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

Balance Limits between Tax Authorities and Tax Payers

Prepered by:
Hani Mohamed Hasan Shubeitah

Superviesed by
Dr. Nael Ahmad Taha

Submitted in Partial Fulfillment of the Requiredments for the Degree of Master in Taxation Disputes, Faculty of Graduate studies, at An-Najah National University, Nablus, Palestine.

2006

Balance Limits between Tax Authorities and Tax Payers

Prepered by:
Hani Mohamed Hasan Shubeitah
Superviesed by
Dr. Nael Ahmad Taha

Abstract

Efforts have been focused to quadrate the advantages, which were conflicted with treasury advantages and supplier advantages.

Therefore the tax laws has applied the cods which keep the treasury rights and perform its goals while at the same time it keeps the taxpayer rights and decrease the tax Heaviness.

The tax should be equal in which all taxpayer share every one as his ability to pay due to the rate of income he has, the tax define surely without ambiguity or control it must be pointed out.quantity ,date of payment.

The ways of collecting tax and the procedures of collecting and carrying out the encourage and fixity of tax system are subjected to this field. It will never be changeable, the taxpayer must accustomed to pay it and will never feel the heaviness upon him so this will never sulfite with facility and it will be collected in suitable times and ways for taxpayer and treasury.

Tax law has put arrangement for ways and rights to attain to the section subjected to the tax and to estimate the value of tax debit in accurate way and applied obligations that guarantees for the management to keep it rights.

Thus.we can give the right to look at books and Registers and document enable it to renew the amount of tax in exact way with protesting

against its secret that the tax management is keeping all the secrets that aware at.

The pen penalties code put forward every thing that disturb using management for this right either to escape from offer documents or refuse to let the employees to aware at the documents before the expire date.

The law gives management law an authority to estimate the substance that subjected to tax either at random or by outside appearance and to give it a wide freedom to collect the evidence and in formations and statistics and to discuss the taxpayer to remove the cover at tax amount and the management has the right to follow this mean as a penalty for taxpayer for refusal to offer tax licenses deliberately or by neglecting this freedom which lead to control the estimation but to the truly of tax by evidence and proofs.

In addition to that the tax law applied several penalties upon every one who rejects his rules as a guarantee to the treasury rights to estimate the amount of tax exactly and to define its amount and collect it so the tax low applied penalties in case the records and the document were rejected to apply and in the case of wrong declarations and acknowledgements were offered or not in definite time.

The penalties were either for fit or imprisonment upon the taxpayer or those who share him either in encouragement or help him to evade the tax.

But the low arranged the rules of collection to keep quality and the taxpayer rights.

First of these rules to prove the episode that caused it by indicating the procedure to fix and collect it.

For this reason the taxpayer has been given the right to reject the decisions of estimation by tax law and to oppose it to area who responsible for tax to review it self and to make sure of the a curacy of his appeasement and gave him the right to apply his oppression to the rejection committee and to the court to reject the decision of management this is to make sure of management's be heavier and to keep the rights of taxpayer and applied it to the law.

The tax authority may miss using its authority against the taxpayer and it supposed that those taxpayer must regain their rights in the court when the oppressed against any mistake in the fact or in law that the tax management committed or when she exceed its tax authority.

Therefore the importance of rejection appear and the role of tax law and its observation on the work of tax management upon practicing its authorities to apply tax law. Court observation makes the management practicing it authority in favor of low without exceeding the rights and guarantees of taxpayers.

Tax quarrels has its importance while the tax authority have a great authority to face the taxpayer who remains the poor part in the tax relation ship he has no way but to reject as an only mean to defend which considered to be the origin way.

Tax quarrel has its importance while the taxpayer ignore either deliberately or un deliberately his rights and charges towards tax this makes

him truthfully or untruthfully to arise tax arguments in the face of management.

Therefore this research will deal to treat the matter of balances generally and in details that enable the management and the taxpayer to aware of the issue from all sides.

It confirms the taxpayers attitude to keep his right and to defend himself.

The management will therefore practice its authorities without oppression in away to slight the cases of rejection from one hand and it could decide its matter as soon as possible in case it happens on the other hand.